
ASSOCIAZIONE



CONTARE



Provincia
di Modena

AGENTI CONTABILI E CONTO GIUDIZIALE NEL SISTEMA DEGLI ENTI LOCALI

(Appunti per l'approfondimento della materia da un punto
di vista teorico-pratico)

RELAZIONE: Dr. Lodovico Principato
Presidente della Sezione giurisdizionale dell'Umbria della Corte
dei Conti

(Perugia, maggio 2005, con aggiornamenti al marzo 2010)

Modena 26 Marzo 2010

CAPITOLO I

L'agente contabile ed il conto giudiziale

1. I principi generali, nel sistema della contabilità pubblica in materia di gestioni contabili. Il c.d. processo estensivo della disciplina.

Il concetto di “contabilità pubblica” - alle cui materie l'art. 103, secondo comma, della Costituzione riserva la giurisdizione contabile - per taluni aspetti operativi è stato riempito di contenuti rifacendosi ai principi generali già affermati nella legislazione contabile cosiddetta tradizionale.

Perciò, prima di affrontare il discorso sul *conto giudiziale* e sul *giudizio di conto*, è necessario evidenziare alcuni principi generali propri della contabilità pubblica presi a riferimento dalla giurisprudenza per la ricostruzione di questi due istituti giuridici e per la loro attuale collocazione nel vigente sistema contabile delle Pubbliche Amministrazioni.

a) La attività di gestione di natura contabile

E' noto che, specialmente negli ultimi tempi, l'attività amministrativa, cioè la funzione del governo e dell'amministrazione delle Pubbliche Amministrazioni, è stata disarticolata in distinti comparti di attività, al fine di meglio precisare i compiti ed il ruolo dei vari soggetti in esse, a vario titolo, operanti.

Infatti le leggi più recenti sulla organizzazione delle Pubbliche Amministrazioni scompongono il tradizionale concetto di “amministrare l'ente”, nella *fase della formazione degli indirizzi politici* (negli enti locali è quella in cui in materia finanziaria si approva la relazione previsionale e programmatica ed i bilanci pluriennali ed annuali); la *fase della approvazione degli indirizzi propriamente gestionali ed operativi* (negli enti locali tale fase è attuata con l'approvazione del piano esecutivo di gestione); la *fase della gestione operativa*, che è costituita dai compiti svolti dalla dirigenza e/o dai responsabili dei vari servizi operativi preposti alla gestione delle procedure di acquisizione delle entrate ed erogazione delle spese.

E' in quest'ultimo ambito che va contraddistinta l'area *della c.d. gestione contabile*, che è posta in essere da particolari operatori chiamati *agenti contabili*.

Trattasi di incombenze svolte nell'ambito delle materie finanziaria e patrimoniale, che assumono la forma di “*operazioni amministrative*”, con prevalente contenuto materiale.

La gestione contabile fa seguito alla gestione amministrativa (o volitiva) svolta dall'apparato dirigenziale e direttivo ed è necessaria per portare ad esecuzione le già disposte decisioni amministrative, in materia di riscossione delle entrate, pagamento delle spese e custodia di beni già acquisiti alla disponibilità dell'ente. Trattasi, come già accennato, di *operazioni reali* (riscossioni, incassi, pagamenti, custodia) seguite da doveri e compiti di annotazioni delle operazioni svolte nelle scritture contabili dell'ente; compiti aventi prevalente natura esecutiva.

L'attività contabile, perciò, è diversa e seguente a quella attinente alla formazione dell'indirizzo politico che appartiene ai rappresentanti politici, ed alla gestione propria del bilancio, che è di pertinenza degli amministratori e dei titolari degli uffici amministrativi dell'ente.

b) Agente contabile

Sono le persone giuridiche o fisiche che - per contratto o per compiti di servizio inerenti al rapporto di lavoro già in atto con l'ente - sono preposte allo svolgimento ed alla cura delle *operazioni contabili* previste e regolate dalle speciali norme di contabilità dell'ente, sulla base dei principi generali della materia.

Come si vedrà, Amministrazione per Amministrazione, apposite e necessarie norme di organizzazione (oggi prevalentemente regolamentari) prevedono espressamente le varie figure degli agenti contabili, regolano i loro compiti e fissano le concrete modalità di attuazione degli stessi, nonché le forme di rendicontazione.

La gestione contabile, perciò, è fortemente personalizzata, in quanto è intestata direttamente all'agente contabile nominato ed a lui è imputata la responsabilità dei risultati della gestione svolta dal suo ufficio e dai suoi collaboratori e l'obbligo della rendicontazione.

c) Il dovere di rendicontazione, in genere, ed il conto giudiziale

Costituisce principio generale dell'ordinamento, presente in ogni settore del diritto, il dovere di chi gestisce danaro non proprio di *rendere il conto* del proprio operato al titolare della gestione stessa.

Nel sistema della contabilità pubblica tale obbligo è stato sempre previsto sia nei

confronti della gestione globale dell'intero ente (i rendiconti generali o conti consuntivi o bilanci consuntivi), che nei confronti della gestione dei singoli agenti contabili operanti nell'ente, con il rendiconto o conto della gestione contabile personale svolta per conto dell'Amministrazione.

Tale regola generale, da sempre presente nella contabilità pubblica, è stata elevata al rango di principio costituzionale dall'art. 81 della Costituzione.

Il rendiconto, perciò, è un documento in cui, secondo il contenuto dell'attività gestoria svolta dal contabile, vengono rappresentati, in sintesi, i risultati finali della stessa.

Le regole tradizionali sulla contabilità pubblica (legge sulla contabilità generale dello Stato; testo unico delle leggi sulla Corte dei conti; legge comunale e provinciale), per meglio rafforzare il sistema delle garanzie sulle gestioni contabili pubbliche, hanno anche previsto che alcuni di questi conti devono essere assoggettati alle verifiche proprie della giurisdizione contabile; verifiche attuate attraverso il modello processuale del *giudizio di conto*, giudizio previsto dalle regole processuali proprie della giurisdizione contabile.

Questa tipologia di conti, il cui definitivo esame è demandato al giudice contabile, dà luogo al *c.d. conto giudiziale*.

Perciò, nella sistematica generale della rendicontazione nella contabilità pubblica, esistono rendiconti che esauriscono la loro funzione di certezza e di controllo all'interno dell'Amministrazione sul modello delle normali scritture contabili, e conti destinati a subire l'esame giudiziale. I primi diventano definitivi dopo l'esame ed il controllo svolti dalla sola Amministrazione; i secondi diventano definitivi (ossia vengono "disincaricati") dopo aver avuto l'esito favorevole del giudizio di conto che, perciò, è ritenuto *giudizio necessario*.

d) La responsabilità contabile

A parte i casi in cui tale locuzione è usata impropriamente come sinonimo delle forme di responsabilità accertabili davanti alla Corte dei conti, il concetto di *responsabilità contabile* riguarda i casi in cui il contabile incorre in responsabilità patrimoniale per aver svolto in modo non regolare o lecito la propria attività di gestione, in violazione dei suoi precostituiti obblighi di servizio.

Tale concetto si contrappone a quello di *responsabilità patrimoniale amministrativa* che interessa amministratori, funzionari e dipendenti di pubbliche amministrazioni

per i danni causati alle Amministrazioni stesse nello svolgimento dei propri compiti di amministrazione e di gestione, nell'ambito di un precostituito rapporto di servizio o di un rapporto ad esso assimilato.

La *responsabilità contabile*, tradizionalmente modellata in modo più rigoroso rispetto all'altra forma di responsabilità, viene inquadrata fra le obbligazioni di restituzione in quanto il danno è causato dal contabile a beni o denari avuti in carico dalla Amministrazione e non rendicontati o rendicontati in modo tale che non è consentito di ricondurre l'atto gestorio ad una attività utile agli interessi economici dell'Amministrazione.

Questa forma di responsabilità emerge, di norma, dall'esame sistematico dei risultati della gestione del contabile svolto innanzitutto dalla stessa Amministrazione, mediante gli strumenti del controllo interno; oppure dalla Corte dei conti, tramite il giudizio di conto.

Dall'esame della giurisprudenza risulta, però, che i casi più frequenti in cui viene contestata agli agenti contabili la forma della responsabilità contabile sono stati promossi dal Procuratore regionale mediante la ordinaria azione di danno, di cui tale ufficio è titolare, con l'atto di citazione in giudizio, essendo stata accertata in tali casi, una attività illecita.

e) Tipicità e generalità dei principi generali ed autonomia normativa ed organizzativa delle varie Pubbliche Amministrazioni (il c.d. processo estensivo della materia)

Questi principi sulla organizzazione delle attività contabili - separazione fra gestione amministrativa e gestione contabile; il particolare ruolo e regime giuridico della figura dell'agente contabile; l'obbligo di rendere il conto periodico dei risultati della gestione svolta e la garanzia necessaria del controllo obiettivo svolto nelle forme del giudizio di conto, con la previsione della applicazione della responsabilità contabile - sono stati, dalla giurisprudenza, tratti dalla disciplina normativa approvata storicamente dal legislatore per la gestione contabile svolta dai contabili erariali nelle Amministrazioni dello Stato e parallelamente negli Enti locali.

Questi principi, insieme ad altri, sono stati elaborati dalla giurisprudenza per dare corpo alle materie della "*contabilità pubblica*" presa a riferimento dall'art. 103, secondo comma, della Costituzione per definire *l'oggetto della giurisdizione contabile*.

Ed in tal modo questi istituti giuscontabilistici hanno trovato applicazione anche nei confronti delle altre pubbliche Amministrazioni per le quali il legislatore non aveva regolato in altro modo gli strumenti di garanzia obiettivi.

Si può perciò oggi ritenere che: *il ruolo dell'agente contabile, per i profili finanziari e patrimoniali, è proprio, necessario e tipico di ogni gestione pubblica riconducibile alle regole della contabilità pubblica*; che obbligatorio è anche il *rendere il conto annuale della gestione dei contabili*; che tali gestioni devono *necessariamente* essere assoggettate alla giurisdizione contabile sia con lo strumento del giudizio di conto che con l'assoggettamento alle regole della responsabilità patrimoniale.

La giurisprudenza della Corte Costituzionale e delle Sezioni Unite della Cassazione - anche di recente - hanno affermato che questi istituti di garanzia *ben possono, e devono*, convivere con le regole operative di gestione e con le concrete scelte organizzative che le singole Amministrazioni, dotate di autonomia organizzativa e normativa, possono dare a se stesse, ai loro uffici ed alla loro attività gestionale.

2. Le tipologie degli agenti contabili sulla base del contenuto delle rispettive attività. Il maneggio di danaro pubblico e la custodia dei beni. Il contabile di fatto.

L'attività contabile, secondo i principi della contabilità pubblica, ha per contenuto le operazioni, *prevalentemente materiali*, attinenti:

a) alla riscossione delle entrate di pertinenza delle Pubbliche Amministrazioni o di cui le stesse hanno il diritto di disporre; b) alla esecuzione dei pagamenti necessari per la estinzione delle obbligazioni pubbliche; c) alla custodia del danaro, dei beni, dei valori e dei titoli appartenenti alle Pubbliche Amministrazioni.

Si parla, perciò, di: contabili a *danaro* e contabili a *materia*, secondo la natura dei mezzi avuti in gestione.

Per i contabili a danaro, si parla di: agenti della riscossione; agenti pagatori; agenti consegnatari.

Il modello organizzatorio più usuale (negli enti locali è imposto per legge) incentra le funzioni attinenti *all'uso materiale ed alla conservazione del danaro* nell'ufficio della *tesoreria*, o della *cassa* dell'ente; funzioni estese, dietro esplicita previsione, all'*ufficio dell'economo* o del *funzionario delegato*, per spese di ufficio di non rilevante ammontare.

Le funzioni di riscossione delle entrate dell'ente sono ripartite fra apposite strutture interne ed esterne (*cosiddetti riscuotitori speciali*) secondo le soluzioni consentite dalle norme speciali di settore. Va, però tenuto presente che la recente normativa in corso di evoluzione prevede la possibilità di utilizzare per la riscossione, e per l'accertamento, anche altri soggetti imprenditoriali.

Importante, a questo riguardo, è la figura del *concessionario statale della riscossione* (ex esattore) regolata da norme speciali;

Le funzioni di consegnatario di beni mobili, titoli e valori devono essere *obbligatoriamente* assegnate ad appositi uffici (ed ai relativi titolari) interni all'ente, secondo scelte organizzative confacenti alle strutture ed alle esigenze concrete.

La normativa sugli enti locali (art. 233 D. l.vo 18.8.1000 n. 267) distingue perciò gli agenti contabili in *interni ed esterni all'ente*, definendo interni quelli che, in quanto già dipendenti dell'ente, sono chiamati a svolgere attività contabile nell'ambito del proprio ordinario e complessivo rapporto di servizio.

La legislazione più antica, ma anche quella recente, parla anche di "*maneggio di pubblico danaro*" (v. art. 44 Testo Unico sulla Corte dei conti approvato con R.D. 12.7.1934 n. 1214; art. 74 d.P.R. 18.11.1923 n. 2440 legge di contabilità di Stato; art. 93, comma 2, del D. l.vo 18.8.2000 n. 267 sull'ordinamento degli enti locali) come *fatto comportamentale* che attiva la giurisdizione contabile attraverso gli istituti sia del giudizio di responsabilità, che di quello di conto.

La giurisprudenza, dopo aver premesso che, per aversi "maneggio", non basta avere avuto la disponibilità giuridica del danaro (situazione in cui si trova l'amministratore o il funzionario competente ad approvare le spese nell'esercizio delle prerogative di gestire il bilancio), precisa che occorre avere svolto la concreta attività gestoria contabile mediante l'utilizzo del danaro. Tale situazione si ha anche quando l'amministratore o il dipendente, esorbitando dai propri compiti, pone in essere una gestione contabile a sé, prescindendo da comportamenti illeciti.

La legislazione, a proposito degli agenti contabili, parla anche di "*coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti*" (ossia: tesoriere, addetti alla riscossione e gestione dei beni dell'ente come recita il citato art. 93, secondo comma, del D. l.vo n. 267 del 2000) per assoggettare anche costoro agli stessi obblighi dei contabili regolarmente autorizzati.

Trattasi della figura del *c.d. contabile di fatto* in cui, come precisa la norma, viene a trovarsi colui che, *senza legale investitura, compie, di fatto, per conto dell'ente, attività gestoria*, avente contenuto contabile sia con l'utilizzo del danaro che dei beni dell'ente, sostituendosi al contabile di diritto.

Da tale situazione di fatto consegue, per legge, la equiparazione - quanto ad obblighi, doveri e responsabilità - dei contabili di fatto ai contabili di diritto.

La dottrina e la legislazione contabile hanno elaborato anche altre forme classificatorie e tipologie di contabili e di conti, aventi minore rilievo pratico.

3. La disciplina normativa sugli agenti contabili operanti nelle Amministrazioni dello Stato

La disciplina in base alla quale, ancora oggi, viene ricostruita la figura dell'agente contabile, nelle sue varie forme operative, è contenuta nelle seguenti norme fondamentali:

- l'art. 74 del R.D. 18 novembre 1923 n. 2440 contenente “nuove disposizioni sull'amministrazione del patrimonio e sulla contabilità generale dello Stato”; e
- l'art. 44 del R.D. 12 luglio 1934 n. 1214 con il quale è stato approvato il Testo Unico delle leggi sulla Corte dei conti.

L'art. 74 indica gli elementi descrittivi per individuare gli “agenti dell'Amministrazione che maneggiano valori dello Stato” che, in quanto tali, “debbono rendere il conto della gestione e sono sottoposti alla vigilanza del Ministero del Tesoro e alla giurisdizione della Corte dei conti”.

Le funzioni prese a riferimento dalla norma per attribuire la qualifica di “agente contabile” sono quelle della: “riscossione delle entrate”; “esecuzione dei pagamenti delle spese”; oppure il ricevere “somme dovute allo Stato o altre delle quali lo Stato diventa debitore”; oppure l'avere “maneggio qualsiasi di danaro”; “ovvero debito di materia”. Inoltre, sono agenti contabili anche “gli impiegati ai quali sia stato dato incarico di riscuotere entrate di qualunque natura e provenienza”.

La norma precisa che sono agenti contabili, ai fini ivi indicati, anche “coloro che si ingeriscono negli incarichi attribuiti ai detti agenti”.

L'art. 44 assegna alla Corte dei conti la competenza a giudicare (sui conti e sulle responsabilità, come recita la rubrica) “sui conti dei tesorieri, dei ricevitori, dei cassieri e degli agenti incaricati di riscuotere, di pagare, di conservare e di maneggiare danaro

pubblico o di tenere in custodia valori e materie di proprietà dello Stato”; la norma cita anche i conti di “coloro che si ingeriscono anche senza legale autorizzazione negli incarichi attribuiti ai predetti agenti”.

Infine l’art. 44, secondo comma, prefigura la competenza della Corte a giudicare pure “sui conti dei tesoreri ed agenti *di altre pubbliche Amministrazioni* per quanto le spetti a termine di leggi speciali.

Il regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, approvato con R.D. 23.5.1924 n. 827 contiene una dettagliata normativa sui rendiconti che devono rendere i vari agenti contabili erariali.

Per i contabili della riscossione si richiama l’art. 252 e seguenti, ma soprattutto vanno tenute presenti le altre norme sulla riscossione delle entrate erariali contenute in leggi speciali.

Il titolo XIII di detto regolamento è intitolato “del rendimento dei conti giudiziali” e disciplina la materia a partire dall’art. 610 per le varie tipologie di funzioni contabili previste nelle richiamate norme fondamentali.

Il capo II è dedicato agli agenti della riscossione; il capo III ai contabili di materia ed il capo IV ai conti dei tesoreri.

Sulle predette norme si tornerà dopo per evidenziare i principi in esse stabiliti sul contenuto dei conti giudiziali.

I conti resi dai contabili alle rispettive Amministrazioni, centrali e decentrate, vengono presentati direttamente alle stesse e da queste, dopo le dovute verifiche, trasmessi agli uffici delle Ragionerie provinciali, regionali e centrali per il controllo di competenza.

Presso le segreterie delle Sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti i conti giudiziali sono depositati dagli uffici alle predette Ragionerie.

Sul piano operativo può dirsi che per i contabili erariali sussiste una prassi consolidata *sia sull’accertamento delle varie figure di contabili operanti nelle varie Amministrazioni* (di cui magari ne andrebbe verificata la attualità alla luce delle modifiche intervenute di recente nella organizzazione centrale e periferica dei vari Ministeri) che sui flussi di acquisizione dei conti e sui tempi del deposito, stante il previo intervento sugli stessi da parte delle predette Ragionerie.

Va considerata anche la disciplina contenuta nell’art. 2, primo comma, lett. b) del d.P.R. 8.10.1984 n. 658, richiamato dall’art. 1, comma 3, del D. l.vo 15.11.1993, convertito nella legge 14.1.1994 n. 19, e successive modifiche, che, in occasione del decentramento delle funzioni giurisdizionali della Corte dei conti, assegna alla Sezione

giurisdizionale regionale la competenza ad esaminare i conti dei contabili erariali la cui “gestione” venga svolta nel territorio regionale.

4. La disciplina normativa sugli agenti contabili operanti negli enti locali

Un discorso sugli agenti contabili operanti negli enti locali, fatto ai fini operativi, non può che partire dalle novità introdotte nella materia dalla disciplina contenuta nell’art. 58 della legge 8.6.1990 n. 142.

Questa disciplina, modificando quella ultrasecolare contenuta nella legge comunale e provinciale n. 383 del 1934, ha *omogeneizzato* le regole sul sistema delle responsabilità patrimoniali degli amministratori, dipendenti e contabili operanti negli enti locali, con quelle vigenti in materia di responsabilità degli impiegati civili e dei contabili dello Stato.

Il secondo comma della citata norma, procedendo in quell’opera espansiva del sistema contabile statale, ha individuato le figure degli agenti contabili in quelle del:

- tesoriere (secondo la pregressa normativa);
- ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico danaro;
- chi sia incaricato della gestione dei beni dell’ente locale;
- coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti.

Dopo aver così indicato i criteri per la definizione della categoria degli agenti contabili, la norma afferma che essi “devono rendere il conto della loro gestione” alla rispettiva amministrazione e che, inoltre, “sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti”.

Questa disciplina, entrata in vigore il 13.6.1990, è stata ritenuta, nel suo complesso, di immediata applicazione.

Il sistema delle fonti si è andato poi completando con la entrata in vigore del decreto legislativo 25.2.1995 n. 77, più volte modificato, contenente norme sull’“ordinamento finanziario e contabile degli enti locali”.

Anche questa fonte ha ulteriormente precisato le figure che negli enti locali ^(*), sono agenti contabili ed, in quanto tali, devono rendere il conto alla rispettiva amministrazione.

^(*) E’ bene precisare che per “enti locali” l’art. 2 del decreto legislativo 18.8.2000 n. 267 (Testo Unico delle leggi sull’ordinamento degli enti locali) intende: i comuni, le province, le città metropolitane, le comunità montane, le comunità isolate e le unioni dei comuni, oltre i consorzi cui partecipano enti locali, con i limiti stabiliti.

L'art. 67 fissa la disciplina per la resa del conto da parte del *tesoriere* e quelle per il deposito del conto. Parte di tale norma è stata abrogata dall'art. 10, comma 2, lett. a) della legge 15.5.1997 n. 127.

L'art. 75 disciplina l'obbligo della resa del conto e del deposito dello stesso presso la segreteria della Sezione giurisdizionale regionale da parte degli *agenti contabili interni*; ossia: l'*economista*; il *consegnatario dei beni mobili*; ed *ogni altro soggetto preposto al maneggio* di pubblico danaro o *incaricato della gestione dei beni* o che *si ingerisca negli incarichi dei predetti contabili*.

L'art. 114 ha previsto l'approvazione dei modelli da usare dai contabili per la resa del conto.

Tali modelli sono stati approvati col d.P.R. 31.1.1996 n. 194, pubblicato sulla G.U. supplemento n. 87 del 13.4.1996.

L'art. 8, comma 1, lett. f, del decreto legislativo 27.10.1995 n. 444, convertito nella legge n. 539/1995, ha stabilito che gli agenti contabili interni agli enti locali devono presentare il proprio conto a partire da quello riguardante la gestione dell'esercizio 1996, ossia nel 1997.

Oggi le citate fonti sono state tutte recepite nel decreto legislativo 18.8.2000 n. 267 (Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, pubblicato sulla G.U. supplemento n. 227 del 28.9.2000 ed entrato in vigore il 13.10.2000).

Le norme di tale testo unico, che riguardano gli agenti contabili, sono:

- l'art. 93 (riproduce l'art. 58 della legge n. 142/1990) è la norma generale sulle responsabilità, sugli agenti contabili, sull'obbligo di rendere il conto, sull'assoggettamento alla giurisdizione contabile e sui documenti da allegare al conto da depositare;
- l'art. 226 (che riproduce l'art. 67 del decreto legislativo n. 77 del 1995) disciplina l'obbligo della resa e del deposito del conto del *tesoriere*;
- l'art. 233 (che riproduce l'art. 75 del decreto legislativo n. 77 del 1995) disciplina l'obbligo della resa e del deposito del conto degli *agenti contabili interni*.

Tenendo conto delle predette norme e dei modelli approvati può dirsi, perciò, che, nel sistema gestorio degli enti locali, gli *agenti contabili previsti come tali* sono:

- 1) il *tesoriere* per la globalità della gestione;
- 2) l'*economista*, per le anticipazioni ricevute per le spese di ufficio di non rilevante am-

- montare (v. art. 153, comma 7, del Testo Unico citato);
- 3) il consegnatario dei beni mobili;
 - 4) il consegnatario di azioni societarie partecipate dall'ente;
 - 5) il contabile delle riscossioni, con carico;
 - 6) eventuali altri agenti che abbiano avuto maneggio di danaro o che si siano, di fatto, ingeriti nelle gestioni dei contabili;

Quanto alla situazione attuale, va considerato che nella tradizione amministrativa degli enti locali le figure degli agenti contabili tenuti alla resa del conto giudiziale, fino al 1995, erano il tesoriere e l'esattore e che i risultati di entrambe le gestioni, confluivano nel conto consuntivo dell'ente; documento, questo, sul quale venivano svolti i previsti controlli amministrativi e giudiziali (questi ultimi prima ad opera dei Consigli di Prefettura fino al 1965, e poi della Corte dei conti con il giudizio di conto).

A seguito delle ricordate modifiche legislative, sono stati assoggettati al giudizio di conto anche altri operatori interni, che prima rendevano alla propria Amministrazione solo contabilità o rendiconti amministrativi periodici; ossia l'economista, gli addetti interni alle riscossioni (chiamati nella prassi e nei regolamenti *riscuotitori speciali*). Mentre i consegnatari di beni mobili, dovevano tenere costantemente aggiornati gli inventari e fornire i dati annuali per la compilazione del conto generale del patrimonio.

Oggi le innovazioni intervenute sul versante della organizzazione funzionale degli Enti locali, oltre a tali tradizionali ed indefettibili figure di agenti contabili, ne sono entrate in gioco anche altre, ingenerando dubbi e criticità sul versante dei controlli e delle garanzie.

Si fa accenno:

- a) all'accresciuto e rilevante numero delle partecipazioni azionarie (sul punto vedi *amplius cap. 6*).

La giurisprudenza ha posto un punto fermo sull'obbligo della resa del conto, con l'uso del già previsto modello, della gestione dei diritti del socio a tutela delle proprie azioni, costituenti valori patrimoniali mobiliari (Cass. SS.UU. n. 7390/07 del 27.3.2007).

Mancano sul problema pronunce applicative da parte della Corte dei conti; anche se gli Enti locali hanno iniziato a dare concreta attuazione all'adempimento;

- b) alla scelta di affidare la gestione di beni pubblici a società di capitali o ad imprenditori privati.

La giurisprudenza (Cass. SS.UU. n. 12367/01), sulla base dei principi dell'ordinamento contabile sopra richiamati, ha ritenuto che anche tali soggetti societari, di natura privata, assumono il ruolo di agenti contabili e, quindi, vanno assoggettati alle regole della giurisdizione contabile sia ai fini dell'obbligo della resa del conto che a quello dell'accertamento di eventuali responsabilità connesse alla gestione svolta;

- c) alla scelta di affidare l'accertamento e la riscossione (congiunta o disgiunta) di entrate proprie dell'Ente locale a società private o ad imprenditori privati.

La giurisprudenza (Cass. SS.UU. n. 26280/09 del 16.12.2009) qualifica tali operatori come agenti contabili tenuti alla resa del conto e sottoposti alla disciplina propria della giurisdizione contabile.

La materia dei rapporti fra esigenze delle garanzie di controllo e giurisdizionali svolte dalla Corte dei conti e formule nuove di organizzazione per lo svolgimento di funzioni e servizi propri delle Autonomie locali, è in continua evoluzione sia in conseguenza di specifici interventi del legislatore, che a seguito di altrettante specifiche pronunce della giurisprudenza.

Le soluzioni da dare ai problemi vanno perciò valutate di volta in volta in base ai principi generali della materia ed alla natura ed oggetto delle gestioni contabili di cui trattasi; considerando che l'oggetto del conto, la sua struttura, contenuto e funzione devono essere finalizzate a rappresentare i risultati della gestione ed i rapporti di dare e avere fra l'ente locale ed il soggetto esterno cui è stata affidata la gestione dei beni o dei servizi contabili.

5. La disciplina normativa sugli agenti contabili operanti negli enti pubblici istituzionali dotati di autonomia organizzativa e contabile. Gli enti pubblici non economici.

Per effetto del processo estensivo del sistema della contabilità pubblica a tutto il settore pubblico operato sia del legislatore (come si è visto per gli enti locali) che dalla giurisprudenza, è da ritenere che anche nel mondo delle autonomie istituzionali (Camere di commercio; Università; Istituzioni scolastiche, ecc.) debbono essere approfonditi e valutati sia il problema della individuazione delle figure degli agenti contabili, che quello

della resa del conto alle Amministrazioni e dell'esame giudiziale di tali conti con il giudizio di conto.

Perciò, ente per ente e sulla base del sistema contabile in uso, vanno analizzate le figure del tesoriere o del cassiere; quella dell'economista, che gestisce fondi prelevati dalla tesoreria a proprio nome; quella dell'addetto alle riscossioni delle entrate e quella del consegnatario dei beni mobili.

6. La disciplina normativa sugli agenti contabili operanti “nelle altre strutture pubbliche”, tenute al rispetto di regole di gestione proprie non pienamente riconducibili al “sistema della contabilità” pubblica. Gli enti pubblici economici e le società miste.

Queste figure particolari di “strutture pubbliche”, cui si fa riferimento, si caratterizzano -nella più recente tendenza delle scelte legislative fatte per la organizzazione di particolari apparati della P.A. - per il fatto che esse sono modellate facendosi ricorso a forme giuridiche ed a regole gestorie tratte dal diritto privato, per gestire beni e soprattutto pubblici servizi di rilevanza economica e imprenditoriale, specialmente in ambito locale, con l'utilizzo di danari e beni appartenenti allo Stato, alle regioni e/o ad altri enti locali.

E' noto che in passato i modelli a tal fine utilizzati erano, per lo Stato, quelli dell'*azienda pubblica* e dell'*ente pubblico economico* e, per gli enti locali, quelli dell'*azienda municipalizzata e dei consorzi*.

A partire dagli anni '90, con l'affermarsi delle idee di privatizzare la gestione dei pubblici servizi, si è fatto ricorso ad innovativi modelli di organizzazione.

Negli enti locali l'azienda municipalizzata è stata sostituita con il modello dell'*azienda speciale*, dotata di soggettività giuridica e di autonomia imprenditoriale e gestionale, e, nello Stato, l'azienda pubblica ed in alcuni casi anche l'ente pubblico economico, sono stati sostituiti da *società di capitali regolate* dal codice civile, pur con particolari regole speciali integrative.

Il modello della società di capitali (S.p.a. ed S.r.l.) è stato valorizzato anche negli enti locali, superandosi in tal modo quello della neo istituita azienda speciale.

In questi casi la struttura operante ha la natura giuridica di soggetto privato (le s.p.a. miste); e private sono le regole gestorie usate; però il capitale ed i mezzi finanziari e

patrimoniali gestiti sono pubblici; e pubbliche sono le finalità che giustificano l'intervento.

Per questi soggetti, nell'ordinamento generale ed in quello specifico delle singole strutture, mancano regole pubblicistiche di riferimento per gli strumenti di controllo e di garanzia, salve quelle proprie del modello societario prescelto, oppure specifiche previsioni normative sul controllo (vedi la disciplina sul funzionamento della Sezione del controllo sugli enti della Corte dei conti).

Si è posta perciò l'esigenza di verificare fino a che punto l'autonomia organizzativa di questi soggetti e la loro forma privatistica potessero incidere sugli strumenti di garanzia obiettivi voluti dal sistema della contabilità pubblica per la gestione di pubbliche risorse, garanzie elevate dall'art. 103, secondo comma, della Costituzione al rango di principi costituzionali.

Le risposte a tale verifica sono venute dalla giurisprudenza sulla base dei principi generali della materia in assenza, come si è detto, di norme specifiche di natura pubblicistica.

E' noto che finora sussisteva, a tal fine nella giurisprudenza, un divario fra criteri usati per l'assoggettamento degli operatori di dette strutture al modello della *responsabilità patrimoniale amministrativa* e criteri usati per l'assoggettamento *dei contabili delle stesse* al modello del *giudizio di conto*.

E' utile, perciò, richiamare i principi affermati dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione nella sent. n. 12367 del 9.8.2001 in materia di *giudizio di conto* da parte di agente contabile di *società per azioni, a prevalente capitale pubblico locale*, costituita per la gestione di beni pubblici locali produttivi di entrate. (gestione di parcheggi pubblici e riscossione delle connesse entrate).

In tale pronuncia le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno affermato i seguenti principi utili per la definizione del *concetto di agente contabile*:

- la natura privata del soggetto non impedisce che questi possa essere considerato agente contabile e quindi assoggettato al giudizio per resa di conto e poi a quello di conto;
- la qualità di agente contabile è assolutamente indipendente dal titolo giuridico in forza del quale il soggetto - pubblico o privato - ha maneggio di pubblico danaro;
- il titolo giuridico di investitura nella gestione può consistere in un atto amministrativo, in un contratto o, addirittura, può mancare del tutto;
- ciò che la giurisprudenza ritiene "*essenziale*", ai fini *della identificazione della fi-*

gura dell'agente contabile, è che la percezione del danaro da parte del soggetto incaricato della gestione avvenga in base ad un titolo di diritto pubblico o privato che fonda la sua giustificazione sulla appartenenza di tale danaro all'ente pubblico *e secondo uno schema procedimentale di tipo contabile*.

Secondo le Sezioni Unite “tale nozione allargata di agente contabile, la quale ricomprende anche i soggetti che abbiano di fatto maneggio di danaro pubblico ... è in perfetta armonia con l'art. 103 della Costituzione, la cui forza espansiva deve considerarsi vero e proprio principio regolatore della materia.

La qualità di agente contabile perciò è fondata sul presupposto essenziale che detto operatore è investito del maneggio (nel caso trattavasi di riscossione di entrate) di danaro (sia esso entrata di diritto pubblico o di diritto privato) di indiscussa originaria pertinenza dell'ente pubblico che ha costituito a tale scopo la società di tipo privatistico.

Sottolinea anche il giudice regolatore che la gestione deve svolgersi “*secondo uno schema procedimentale di tipo contabile*”, alludendo al principio della rendicontazione fra agente contabile ed ente proprietario dei beni o del danaro gestito, adempimento di regola posto a chiusura dei doveri di gestione; rendiconto che assume la natura di conto giudiziale.

Più di recente le stesse Sezioni Unite (n. 14029 del 12 novembre 2001) hanno riconosciuto la natura di agente contabile *all'incaricato della riscossione dei contributi di un consorzio costituito per la gestione di strade vicinali*, cui è riconosciuta la natura di ente pubblico locale.

Tuttavia il problema della espansione, ex art. 103 della Costituzione, dei principi sulle garanzie della giurisdizione contabile, alle strutture dette “enti pubblici in forma societaria” ed alle “società locali a partecipazioni pubbliche” è molto dibattuto.

La tesi favorevole, per il giudizio di conto, è stata, come si è visto, ribadita dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione anche di recente; mentre *per la responsabilità amministrativa*, l'orientamento di detta giurisprudenza è stato finora problematico, in quanto la soluzione seguita era articolata su distinzione dubbia nella sua impostazione e anche di difficile applicazione pratica. La problematica ha avuto in seguito interessanti sviluppi.

7. Conclusioni sulla organizzazione contabile e sul ruolo degli agenti ad essa preposti

Dalla disciplina generale, ai fini della concreta applicazione della giurisdizione contabile, stabilita per le varie amministrazioni pubbliche (in particolare per lo Stato, le Regioni e gli Enti locali) possono desumersi alcune considerazioni conclusive sulla materia stessa:

- a) la gestione contabile è un particolare settore dell'attività di gestione dei beni e del danaro pubblico governato da principi e regole speciali ispirati ad esigenze di controllo e garanzia obiettiva per l'accertamento della correttezza e regolarità delle gestioni;
- b) tutte le forme di gestioni contabili, operanti all'interno di pubbliche amministrazioni (a danaro ed a materia) devono essere organizzate in modo tale che i risultati dell'attività gestoria siano in ogni momento, ricollegabili, in modo certo, chiaro e continuativo, con le scritture elementari e generali tenute dalla ragioneria dell'ente (collegamento continuo dei flussi delle notizie relative alle varie operazioni svolte dal contabile);
- c) gli agenti contabili sono tenuti a rendere alle rispettive amministrazioni il rendiconto periodico dei risultati della propria attività gestoria (siano essi rendiconti amministrativi o giudiziali);
- d) tutti gli agenti contabili rispondono dei danni causati nell'esercizio dei loro compiti, secondo la disciplina *sulla c.d. responsabilità contabile*; forma di responsabilità, questa, da intendersi secondo la conformazione avuta di recente dal legislatore e fatta propria della giurisprudenza;
- e) ove non ricorrano esplicite deroghe il conto presentato dal contabile (che assume la denominazione *di conto giudiziale*) è assoggettato al *giudizio di conto* secondo le regole proprie di tale istituto processuale;
- f) ai casi espressamente previsti da norme per la resa del conto giudiziale vanno aggiunti quelli elaborati dalla giurisprudenza sulla base della portata espansiva dell'art. 103, secondo comma, della Costituzione.

Perciò, nel sistema generale, sono previsti:

- principi e regole, secondo cui amministratori, dipendenti ed agenti contabili rispondono dei danni causati alla P.A.;
- tutti i contabili devono rendere il conto del proprio operato;

- di regola sul conto va celebrato il giudizio di conto;
- in altri, limitati e previsti casi, il conto reso dal contabile esaurisce il suo ruolo all'interno dell'Amministrazione, fatta salva la responsabilità contabile nei casi di accertata presenza di danno.

8. Casi in cui il contabile, pur assumendo tale ruolo, non è tenuto a rendere il conto giudiziale, ma solo il conto amministrativo

Come si è visto in precedenza - nel sistema della contabilità di Stato e nelle norme sul funzionamento della giurisdizione contabile - il dovere di rendere il conto annuale della gestione, sotto forma di conto giudiziale, è legato alla natura delle funzioni svolte dal contabile (riscuotere, incassare, pagare e/o custodire beni mobili e/o danaro).

A tali presupposti è ancorato anche l'assoggettamento del contabile alla disciplina della responsabilità contabile, in caso di danno erariale.

Tuttavia la prima regola ricordata (la resa del conto giudiziale) per espresse disposizioni normative a volte subisce eccezioni.

Così stabilisce infatti l'art. 610, secondo comma, del regolamento di contabilità di Stato.

A parte il richiamo ad alcuni contabili del Ministero della Difesa, vengono richiamati i funzionari delegati presenti nelle varie Amministrazioni che rendono solo il rendiconto amministrativo.

L'art. 32 dello stesso regolamento esonera dal conto giudiziale coloro che hanno in consegna beni mobili per uso d'ufficio o per debito di vigilanza (v. ora art. 12 del d.P.R. 4.9.2002 n. 254 che approva il regolamento concernente le gestioni dei consegnatari e dei cassieri delle Amministrazioni dello Stato).

Da ciò si desume che nel sistema della contabilità di Stato esistono casi di agenti contabili che presentano solo rendiconti amministrativi.

Il problema viene qui richiamato per verificare come questo sistema di deroga al dovere di rendere il conto giudiziale può operare nel mondo degli enti locali in cui (v. art. 233 Testo Unico n. 267/2000) il dovere di rendere il conto giudiziale è stato costruito in modo assoluto e senza deroghe nel punto in cui la norma fa riferimento agli "altri soggetti di cui all'art. 93, comma 2", ossia a chi abbia generico "maneggio di pubblico

danaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali”.

Il riferimento al concetto di “maneggio di danaro” applicato agli agenti della riscossione - la cui definizione è contenuta nell’art. 181, commi 2 e 3, del Testo Unico con riferimento agli incaricati interni ed esterni - porta ad individuare come agente contabile un numero notevole di operatori in ogni ente.

Sull’argomento la Sezione giurisdizionale regionale dell’ Umbria - in sede di giudizi per resa di conto instaurato nei confronti di un direttore della farmacia comunale (decreto n. 0139/G.C.E.L./99 del 30.12.1999) e di un vigile urbano incaricato della riscossione (decreto n. 0140/G.C.E.L./99 del 30.12.1999) - ha ritenuto che negli enti locali per aversi la figura dell’*agente contabile della riscossione tenuto alla resa del conto giudiziale*, deve trattarsi di una gestione contabile caratterizzata non solo dal compito di riscuotere e versare in tesoreria somme dovute all’ente (obbligo questo che è comune a tutti i riscuotitori), ma anche da un altro elemento, ossia il presupposto di riscuotere crediti già accertati dall’Amministrazione come tali ed iscritti, per la riscossione, in appositi ruoli o liste e *dati in carico all’agente contabile per la mera riscossione*. Occorre, cioè, che il contabile della riscossione abbia avuto il carico contabile della propria gestione di cui egli assume la “cura” della riscossione ed in base al quale è chiamato a rispondere. In tutti gli altri casi, *pur ricorrendo la figura dell’agente contabile per maneggio di danaro*, mancherebbe il presupposto per l’obbligo di rendere il conto giudiziale, sussistendo solo quello di rendere un conto amministrativo alla propria Amministrazione e di rispondere dei danni arrecati all’ente con l’azione di responsabilità contabile.

9. Il conto giudiziale come documento

Nella contabilità di Stato vige la regola della previsione di appositi modelli ufficiali per la resa del conto. Così stabiliscono:

- a) l’art. 620 del regolamento per l’amministrazione del patrimonio e per la contabilità generale dello Stato, approvato con R.D. 23.5.1924 n. 827, per i contabili erariali; e
- b) l’art. 114 del D. l.vo 25.2.1995 n. 77 (ora art. 160 del D. l.vo 18.8.2000 n. 267) per i contabili degli enti locali. Infatti per gli Enti locali i modelli sono stati approvati con il d.P.R. 31.1.1996 n. 194; in G.U. supplemento n. 87 del 13.4.1996.

Di questi si richiamano, in particolare, i modelli n. 11 e n. 12 per il tesoriere; n. 21

per l'agente contabile della riscossione; n. 22 per l'agente contabile consegnatario delle azioni societarie; il mod. n. 23 per la gestione delle anticipazioni da parte dell'economo ed il mod. n. 24 per la gestione del consegnatario dei beni mobili.

La giurisprudenza della Corte dei conti è più volte intervenuta per decidere come fare nei casi in cui manchi un modello ufficiale per il tipo di gestione praticata.

Per il concessionario della riscossione cui l'ente locale ha affidato l'incarico della riscossione delle proprie entrate tributarie e patrimoniali vedi Sez. Giurisd. Calabria sent. n. 1/2002 del 18.10.2001 ed in generale vedi Sez. Giurisd. Umbria sent. n. 209/G.C./2003 del 21.5.2003 ed altra più recente.

Questa giurisprudenza afferma che - nei casi di mancata predisposizione dei modelli ufficiali o nei casi di mancato uso di quelli predisposti - il documento contabile depositato consente di incardinare il giudizio di conto quando esso, per la sua forma e contenuto, è idoneo ad evidenziare riassuntivamente i risultati della gestione contabile propria dell'agente. Per il tesoriere regionale, vedi Sez. Giurisd. Lombardia n. 793/1995.

10. Contenuto, struttura e finalità del modello di conto giudiziale per i vari agenti contabili.

a) La disciplina per gli agenti contabili di Stato

Come si è or ora ricordato, la forma ed il contenuto del conto giudiziale devono avere una struttura idonea ad evidenziare, riassuntivamente, i risultati della gestione contabile propria dell'agente.

A ciò provvede l'Organo cui è demandato il compito di approvare il modello ufficiale del conto.

Tuttavia alcune indicazioni di contenuto, e quindi di struttura, sono state previste, nelle norme di contabilità di Stato dallo stesso legislatore per le varie categorie di contabili.

Per gli agenti contabili della riscossione si richiama la disciplina contenuta nell'art. 620 del Regolamento di contabilità.

La struttura del conto deve essere finalizzata ad evidenziare: sia il carico contabile della riscossione ricevuto dalla Amministrazione con i ruoli o altri documenti autorizzanti la riscossione, sia il discarico contabile delle somme riscosse e versate, sia i resti ancora da riscuotere e/o versare in tesoreria, tenendosi conto degli sgravi di-

sposti e delle somme dichiarate inesigibili.

Per i contabili di materie l'art. 626 del regolamento stabilisce la tipologia delle notizie che il conto deve contenere per evidenziare l'andamento della gestione dei beni durante l'anno; l'art. 628 precisa che, a base dei conti di materie, vanno posti gli inventari regolarmente tenuti.

Gli articoli 630 e seguenti stabiliscono la disciplina del conto giudiziale dei tesoriери dello Stato.

b) La disciplina per gli enti locali

Come si è già detto al paragrafo precedente i modelli ufficiali per la resa del conto da parte degli agenti contabili locali sono stati approvati con il d.P.R. n. 194 del 31.1.1996; la loro struttura perciò oggi è predeterminata in tali modelli.

– La struttura del conto del tesoriere (mod. 11)

Riporta prima la gestione delle entrate, di cui evidenzia, seguendo la struttura del bilancio, la classificazione, la descrizione, i residui conservati, lo stanziamento definitivo del bilancio di competenza, le somme riscosse nell'anno sul conto dei residui e su quello della competenza, con il loro totale. Segue un riepilogo generale delle entrate.

La gestione delle spese evidenzia: la classificazione, la descrizione, i residui conservati, lo stanziamento definitivo del bilancio di competenza ed i pagamenti effettuati nell'anno in conto residui, in conto competenza ed in totale.

Segue il riepilogo generale delle spese; il quadro riassuntivo della gestione di cassa ed il c.d. quadro di concordanza con la tesoreria centrale.

Il conto si chiude con la sottoscrizione del contabile.

– La struttura del conto dell'economista (mod. 23)

Il modello rappresenta i risultati della gestione delle anticipazioni per le spese di ufficio di non rilevante ammontare.

Da un lato, perciò, va evidenziato l'ammontare delle anticipazioni periodiche ricevute dall'economista e dall'altro l'ammontare dei rendiconti periodici resi dall'economista nell'anno.

I due totali dovrebbero bilanciare, in quanto la eccedenza della anticipazione deve essere versata in tesoreria al termine dell'esercizio.

Segue la firma del contabile e quella del responsabile finanziario.

Il conto, perciò, è il riepilogo dei rendiconti amministrativi periodici resi dall'economista per il reintegro dell'anticipazione. In tale rendiconto si trova la documentazione giustificativa della gestione.

– **Il conto dell'agente contabile (della riscossione) (mod. 21)**

Anche questo modello evidenzia il movimento del danaro, con dati aggregati per periodi, indicando le notizie del carico (estremi riscossioni) e quelle del discarico (versamento in tesoreria).

Questo modello è usato dalla cassa dell'economista, o da altre casse generali (come quella del Corpo dei vigili urbani) nei casi in cui in tali casse vengono fatte confluire le piccole riscossioni operate quotidianamente dai vari dipendenti dell'ente addetti alla riscossione (c.d. riscuotitori speciali).

Questo modello contiene un'appendice da usare nei casi in cui l'economista abbia dei collaboratori (sub agente contabile) dislocati in altre sedi.

– **Il conto dell'agente contabile consegnatario di azioni (mod. 22)**

Questo modello è una novità nel sistema dei conti giudiziali.

Esso espone nelle varie colonne lo stato (ossia il numero) ed il valore delle varie partecipazioni azionarie (S.p.A. e S.r.l.) possedute dall'ente; elencandole separatamente e per ogni società partecipata.

Di ogni partecipazione va indicato numero e valore della consistenza azionaria all'inizio ed al termine dell'anno.

A parte vanno evidenziate le variazioni intervenute e le ragioni che le hanno causate.

L'agente contabile interessato non è ovviamente chi custodisce le azioni (di regola il tesoriere); ma chi rappresenta l'ente nella assemblea dei soci ed, in quanto tale, gestisce il bene esercitando i diritti del socio. Qualora l'ente sia stato rappresentato nella stessa società da più persone il rendiconto è reso dal sindaco che ha delegato tali persone in sua vece.

– **Il conto della gestione del consegnatario dei beni mobili (mod. 24)**

Nell'ordinamento degli enti locali (citato T.U. n. 267/2000), pur essendo previsto per il consegnatario dei beni mobili l'obbligo di presentare il conto giudiziale (art.

233), non è contenuta una specifica definizione dei compiti di tale figura di agente contabile, come, invece, è stata prefigurata nell'ordinamento statale con il d.P.R. del 4 settembre 2002 n. 254.

Perciò, facendosi ricorso analogico a tale fonte, è da dirsi che l'agente contabile cui la predetta norma si riferisce quando afferma l'obbligo di rendere il conto giudiziale è il "consegnatario per debito di custodia" (art. 11 di tale d.P.R.) e non gli operatori ivi definiti come, "consegnatari per debito di vigilanza" (art. 12), che negli enti locali sono i dirigenti e/o i responsabili amministrativi delle strutture in cui è suddiviso l'ente.

Ci si riferisce, cioè, a quella struttura preposta: a prendere in carico i beni mobili dai terzi fornitori, ad iscriverli nell'inventario, secondo le regole in uso, e ad assegnarli alle strutture operative che tali beni usano per i propri compiti operativi.

Così precisata la figura dell'agente contabile interessato al conto, e data avvertenza che spesso nella pratica si fa confusione fra i due distinti ruoli, si precisa che il conto si riferisce alla gestione dei beni mobili iscritti nell'inventario; va perciò compilato, e controllato, in stretta correlazione con le scritture inventariali.

La rappresentatività del conto del consegnatario prende perciò le mosse dallo stato dell'inventario; indica per ogni bene, o categorie di beni, la quantità ed il valore all'inizio dell'anno; aggiunge il carico dei beni nuovi iscritti nell'anno nell'inventario; sottrae i beni già dati in uso ai vari uffici con regolare annotazione sugli inventari e, quelli distrutti o dichiarati fuori uso per differenza, indica i beni (quantità e valore) acquistati e non ancora assegnati agli uffici per l'uso.

In tal modo, con il conto del consegnatario, si evidenziano le giacenze di magazzino, inventariate ma non ancora assegnate agli uffici per l'uso ed in quanto tali rimaste sul suo carico di consegnatario.

Anche per questo conto è previsto il modello per i sub consegnatari.

– **Il conto del concessionario della riscossione per le entrate degli enti locali**

E' noto che il concessionario della riscossione, che dall'entrata in vigore del d.P.R. 20.1.1988 n. 43 ha sostituito la figura dell'esattore, è innanzitutto agente contabile erariale, in quanto è incaricato della riscossione delle entrate dello Stato.

E' previsto però che tale operatore - da solo o insieme ad altre persone o strutture - può essere utilizzato anche dagli enti locali per la riscossione, spontanea e coattiva, delle proprie entrate tributarie, patrimoniali o da erogazione di servizi.

Sull'obbligo di tale agente contabile - e degli di altri eventuali incaricati - di presentare il conto all'ente locale interessato, con la forma del conto giudiziale, sussiste diffusa inadempienza dovuta a dubbi (ad es. carenza del relativo modello di conto) che la giurisprudenza si avvia a chiarire (v. sent. n. 1/2002 della Sez. Giurisd. Calabria).

Tali dubbi dovrebbero essere superati sulla base della generalità e completezza della disciplina sugli agenti contabili contenuta nel Testo Unico 18.8.2000 n. 267 agli artt.: 93, secondo comma, 226 e 233.

A tale norma infatti, oltre che alla specifica disciplina contenuta nell'art. 25 del d. l.vo 13.4.1999 n. 112, fa riferimento la più recente giurisprudenza affermativa di tale obbligo (Corte dei conti, Sez. I Centrale di Appello, n. 434/2008).