



Sentenza n. 79 /2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE PER LA REGIONE PUGLIA

composta dai seguenti magistrati:

DADDABBO Pasquale Presidente

PICUNO Carlo Consigliere, relatore

DE CORATO Rossana Consigliere

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

sul giudizio di conto, iscritto al n° 37104 del registro di Segreteria, relativo al conto giudiziale n.17689, depositato in data 13 ottobre 2021, reso dalla Banca Popolare dell'Emilia-Romagna (di seguito BPER), in qualità di tesoriere dell'Istituto zooprofilattico sperimentale di Puglia e Basilicata (di seguito IZSPB) per l'anno 2020.

Vista la relazione del Magistrato relatore n° 240/2022 e la successiva relazione integrativa prot. 1397 del 01.06.2023;

visto il decreto del Presidente della Sezione del 6 giugno 2022;

esaminati gli atti e i documenti tutti di causa;

uditi alle udienze del 24.11.2022 e 08.11.2023 - con l'assistenza del Segretario dott. Francesco Gisotti - il relatore Cons. Carlo Picuno, il Sostituto Procuratore Generale S.P.G. Marcella Papa e, per l'agente contabile, gli avvocati Federica Sandulli e Fabio Preziosi, sostituiti con delega orale dall'avv. Angelo Di Palma.

Ritenuto in

	FATTO	
	Nell’ambito dell’attività istruttoria relativa ai conti giudiziali depositati	
	dall’IZSPB, il Magistrato relatore segnalava all’ente la necessità che l’istituto	
	di credito presso cui risultavano accessi i conti correnti di Tesoreria rendesse	
	il conto giudiziale in qualità di agente contabile.	
	L’IZSPB depositava, in data 13 ottobre 2021, la documentazione trasmessa	
	dalla Banca Popolare dell’Emilia-Romagna denominata “conto consuntivo	
	2020” corrispondente, in sostanza, alla verifica di cassa al 31 dicembre 2020,	
	nonché una lista dei mandati e delle reversali relativi alla gestione 2020.	
	Seguiva la richiesta da parte del Magistrato relatore all’IZSPB che il conto	
	giudiziale del tesoriere fosse predisposto secondo il modello 17 del D.lgs.	
	118/2011, come previsto dall’art. 226 del TUEL per gli enti locali.	
	A fronte di tale richiesta, la Banca trasmetteva un documento coincidente con	
	il quadro riassuntivo di cui all’allegato 17/3 del D.lgs. 118/2011 segnalando,	
	in primo luogo, di non avere mai ricevuto dall’Istituto delibere ovvero	
	ordinativi di pagamento/riscossione con l’indicazione dei capitoli di bilancio	
	e, dunque, di non essere stato nella condizione di trasmettere un consuntivo	
	che ricalcasse gli schemi di cui agli allegati 17/1 e 17/2 al D.lgs. 118/2011,	
	con evidenza dei pagamenti e delle riscossioni distinti per specifiche categorie	
	e, ad ogni buon conto, che all’IZSPB si applicherebbero le disposizioni del	
	titolo II del D.lgs. 118/2011, e non quelle del titolo I, con la conseguenza che	
	il tesoriere non è tenuto alla redazione del conto secondo il modello di cui al	
	citato allegato 17.	
	Alla luce di quanto sopra, il Magistrato relatore, con relazione n. 240/2022,	
	ritenuti sussistenti i presupposti per la declaratoria di irregolarità (senza	
	2	

	pronuncia di condanna del tesoriere) del conto n. 17689, concludeva per il	
	deferimento del Tesoriere al Collegio per le seguenti ragioni in diritto:	
	a) innanzitutto non può dubitarsi che l'IZSPB sia una pubblica	
	amministrazione e che, pertanto, i suoi agenti contabili siano tenuti alla	
	presentazione dei conti giudiziali, ai sensi dell'art. 137 c.g.c; trattasi, infatti,	
	di ente di diritto pubblico dotato di personalità giuridica e autonomia	
	amministrativa, patrimoniale e contabile, nonché di un proprio Statuto	
	(approvato dalla Regione Puglia con deliberazione n. 1654 del 25.09.2015	
	su parere conforme della Regione Basilicata); fa parte del Servizio	
	Sanitario Nazionale ai sensi della L. 833/1978 e s.m.i.; è posto sotto il	
	controllo e la vigilanza delle Amministrazioni regionali di Puglia e	
	Basilicata; le sue entrate sono rappresentate principalmente da	
	trasferimenti dello Stato, delle Regioni e delle AA.SS.LL.; la stessa	
	giurisprudenza contabile ha chiarito la sussistenza dell'obbligo di resa del	
	conto giudiziale da parte degli agenti contabili degli enti del Servizio	
	sanitario nazionale nel cui ambito opera l'IZSPB ai sensi dell'art. 1, co. 3,	
	del D.lgs. 270/1993 (<i>ex multis</i> Sez. Giur. Molise Sent. n. 39/2021);	
	b) la Banca Popolare dell'Emilia-Romagna, a sua volta, deve considerarsi	
	agente contabile (tesoriere) dell'IZSPB e, dunque, tenuto alla resa del	
	conto, stante le funzioni che svolge in base alla Convenzione stipulata con	
	l'Ente per la gestione “ <i>del servizio di Tesoreria per la durata di 5 anni...</i> ”	
	a decorrere dall'esercizio 2020 (incassi, pagamenti, operazioni di anticipo	
	di tesoreria); l'Istituto, inoltre, è obbligato alla trasmissione del bilancio di	
	previsione alla Banca, su richiesta di quest'ultima, e questa alla resa del	
	conto all'ente (rispettivamente artt. 12 e 15 della Convenzione);	
	3	

	risulterebbero sussistenti, pertanto, i requisiti previsti dall'art. 74 del RD	
	2440 del 1923 secondo il quale <i>“Gli agenti incaricati della riscossione</i>	
	<i>delle entrate e dell'esecuzione dei pagamenti delle spese o che ricevano</i>	
	<i>somme dovute allo Stato e altre delle quali lo Stato diventa debitore, o</i>	
	<i>hanno maneggio qualsiasi di denaro ovvero debito di materie, ... debbono</i>	
	<i>rendere il conto della gestione, e sono sottoposti...alla giurisdizione della</i>	
	<i>Corte dei conti”</i> ;	
	c) la Banca ha trasmesso un quadro riassuntivo sostanzialmente coincidente	
	con il prospetto denominato “Quadro riassuntivo della gestione di cassa”	
	di cui all'allegato 17/3 del D.lgs. 118/2011 recante, come noto, il regime di	
	armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle	
	Regioni, degli enti locali e dei loro organismi, il quale prevede che il	
	modello per la presentazione del conto del tesoriere sia quello di cui ai	
	prospetti 17/1, 17/2 e 17/3 dell'allegato 17; a ciò aggiungasi che il Titolo	
	II dello stesso decreto del 2011 è dedicato proprio ai <i>“Principi contabili</i>	
	<i>generali e applicati per il settore sanitario”</i> , tenuto conto della specificità	
	propria degli enti di questo settore che operano in regime di contabilità	
	economico-patrimoniale (anziché finanziaria);	
	d) al di là del dato prettamente formale, occorre considerare che come dispone	
	il punto 11.11 dell'allegato 4/2 del D.lgs. 118/2011 <i>“il Rendiconto del</i>	
	<i>Tesoriere - redatto sullo schema di cui all'allegato n. 17 - ha lo scopo di</i>	
	<i>rendicontare la gestione di cassa evidenziando quindi, distinti per residuo</i>	
	<i>e competenza, gli incassi e i pagamenti registrati dal tesoriere”</i> in modo	
	da consentire il controllo della Corte dei conti; al contrario, il prospetto	
	depositato dall'istituto bancario non risulta articolato per categorie	

	elementari di entrata e di uscita limitandosi a un mero quadro riassuntivo	
	di cassa e, ove se ne ammettesse la regolarità, il tesoriere di un ente	
	appartenente al SSN potrebbe sottrarsi all’obbligo di resa del conto cui è	
	tenuto chiunque maneggi denaro pubblico limitandosi a depositare, come	
	nel caso di specie, un semplice quadro riassuntivo (qual è, appunto	
	l’allegato 17/3) coincidente con un riepilogo di operazioni compiute per	
	conto dell’Amministrazione.	
	Con ordinanza n. 102/2022, questo Collegio rimetteva gli atti al Magistrato	
	istruttore, al fine di verificare “... <i>la reale possibilità di adattare i predetti</i>	
	<i>modelli, come prospettato nella relazione di deferimento al collegio, tenendo</i>	
	<i>conto del contenuto e delle modalità di compilazione dei documenti contabili</i>	
	<i>dell’IZSPB stesso (bilanci preventivi e rendiconti finanziari presumibilmente</i>	
	<i>redatti a norma degli artt. 25 e segg. del D.Lgs. n.118/2011, fac-simile di</i>	
	<i>mandato e reversale inviati al Tesoriere)”</i> , ordinando contestualmente all’ente	
	di trasmettere la già menzionata documentazione contabile.	
	In esecuzione dell’ordinanza, l’IZSPB depositava la seguente	
	documentazione:	
	- copia del bilancio di previsione, piano triennale degli investimenti, budget	
	economico, piano previsionale dei flussi di cassa e rendiconto finanziario	
	del 2020;	
	- copia di un mandato e di una reversale, a titolo esemplificativo, emessi su	
	due casse economali nel 2020.	
	Esaminata la su elencata documentazione, il Magistrato relatore reiterava la	
	richiesta di deferimento al Collegio rilevando come, con riferimento agli enti	
	che adottano una contabilità civilistica, vengono in rilievo le disposizioni	
	5	

	contenute nel Titolo II “ <i>Principi contabili generali e applicati per il settore sanitario</i> ” del D.lgs. 118/2011 e nel Titolo IV “ <i>Amministrazioni pubbliche in regime di contabilità civilistica</i> ” del D.lgs. 91/2011 (“ <i>Disposizioni recanti attuazione dell'articolo 2 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, in materia di adeguamento ed armonizzazione dei sistemi contabili</i> ”), con la conseguenza che anche per il tesoriere di queste tipologie di Enti sussisterebbero le condizioni per l’impiego del modello 17.	
	Con memoria di costituzione la difesa dell’istituto tesoriere ha affermato che il legislatore ha dettato principi contabili diversi per le regioni, province autonome ed enti locali, da un lato, e per il settore sanitario, dall’altro con la conseguenza che mancherebbero le condizioni per estendere, anche in via analogica, le previsioni dell’ordinamento contabile e finanziario degli enti locali agli enti del SSN e, in particolare, all’Istituto Zooprofilattico.	
	Tale deroga troverebbe fondamento, a parere della difesa, nel disposto dell’art. 1, comma 1, D.lgs. 118/2011, come modificato dall’art. 1, comma 1, d.lgs. 108/2014 n. 126, il quale stabilisce che “Ai sensi dell'art. 117, secondo comma, lettera e), della Costituzione, il presente titolo e il titolo III disciplinano l'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio delle Regioni, ad eccezione dei casi in cui il Titolo II disponga diversamente, con particolare riferimento alla fattispecie di cui all'art. 19, comma 2, lettera b), degli enti locali di cui all'art. 2 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e dei loro enti e organismi strumentali, esclusi gli enti di cui al titolo II del presente decreto”. Al successivo comma 5 è previsto “Per gli enti coinvolti nella gestione della spesa sanitaria finanziata con le risorse destinate al Servizio sanitario nazionale, come individuati all'articolo 19, si applicano le	

	disposizioni recate dal Titolo II”. Tali disposizioni si applicano anche agli	
	Istituti zooprofilattici (art. 19, comma 2, lett. d).	
	Inoltre, il bilancio d'esercizio degli Istituti Zooprofilattici, in base agli artt. 26	
	e 29, deve essere redatto con riferimento all'anno solare e in base ai principi	
	civilistici. Si compone dello stato patrimoniale, del conto economico, del	
	rendiconto finanziario e della nota integrativa ed è corredato da una relazione	
	sulla gestione sottoscritta dal direttore generale, sottoposta al Consiglio di	
	amministrazione dell'ente per l'approvazione. L'eventuale risultato positivo	
	di esercizio di tali enti è portato a ripiano delle eventuali perdite di esercizi	
	precedenti mentre l'eventuale eccedenza è accantonata a riserva.	
	Gli Istituti entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento	
	devono trasmettere al Ministero della Salute il bilancio di esercizio corredato	
	dalla relazione del collegio dei revisori (art. 31).	
	In conclusione, secondo le prospettazioni difensive sopra richiamate, la	
	documentazione contabile che gli istituti zooprofilattici sono obbligati a	
	predisporre e tenere non sarebbe idonea e sufficiente a consentire la	
	predisposizione di un rendiconto secondo lo schema completo dell'allegato 17	
	del D.lgs. 118/2011.	
	Ha formulato le proprie conclusioni chiedendo:	
	- in via principale, accertata la correttezza del conto reso dal tesoriere in	
	relazione all'esercizio chiuso al 31.12.2020, di concedere il discarico;	
	- in via subordinata, di riconoscere l'assenza di colpa della BPER e ordinare	
	all'Istituto Zooprofilattico Sperimentale della Puglia e della Basilicata la	
	trasmissione della documentazione indicata dal magistrato relatore.	
	La Procura regionale ha rassegnato le proprie conclusioni ex art. 148 c.g.c.,	
	7	

	chiedendo la declaratoria di irregolarità dei conti in esame facendo salva ogni	
	ulteriore valutazione del Collegio.	
	All’udienza dell’8 novembre 2023 il Pubblico Ministero si è rimesso al	
	Collegio per l’eventuale concessione di un termine per consentire all’IZSPB	
	di conformarsi anche ai fini di un successivo scarico dei conti.	
	La causa è stata pertanto rimessa in decisione.	
	DIRITTO	
	1. Come rilevato dal Magistrato relatore, per gli enti di cui all’art. 19, co. 2,	
	lett. D), del D.lgs. 118/2011 (gli istituti zooprofilattici), l’art. 25, co. 4, del	
	medesimo decreto prevede la predisposizione di <i>“un bilancio preventivo</i>	
	<i>economico annuale, corredato da una nota illustrativa che espliciti i criteri</i>	
	<i>impiegati nell’elaborazione dello stesso, nonché da un piano degli</i>	
	<i>investimenti che definisca gli investimenti da effettuare nel triennio e le</i>	
	<i>relative modalità di finanziamento”</i> , da elaborarsi secondo gli schemi previsti	
	dall’allegato 2 del medesimo D.lgs. 118/2011, come modificati dal D.M. 20	
	marzo 2013.	
	Il bilancio, a sua volta, si compone dello Stato patrimoniale, Conto Economico	
	e Nota Illustrativa (cfr. all.ti 1, 2 e 3 del D.M. 20 marzo 2013).	
	Con riferimento alle esigenze di conciliazione dei dati contabili, va	
	evidenziato che, nell’ottica della elaborazione dei conti di cassa consolidati	
	dalle Amministrazioni pubbliche, l’art. 33 del D.lgs. 118/2011, rubricato	
	<i>“Tassonomia degli enti in contabilità civilistica”</i> , ha espressamente previsto	
	che <i>“la riclassificazione dei dati contabili degli enti di cui all'articolo 19,</i>	
	<i>lettere c) e d), è operata attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14,</i>	
	<i>comma 6, della legge 31 dicembre 2009, n. 196”</i> .	
	8	

	A tal fine, il comma 2 dello stesso art. 33 prevede che al bilancio di esercizio	
	e, a decorrere dal 2017, al bilancio preventivo economico annuale, sia allegato	
	un prospetto, redatto secondo l'allegato 16, concernente la ripartizione dei	
	pagamenti per missioni e programmi, elaborato in coerenza con i risultati della	
	tassonomia effettuata attraverso la rilevazione SIOPE.	
	1.2. Unitamente ai documenti contabili sopra previsti, ai sensi dell'art. 16, co.	
	1 e 2 del D.lgs. 91/2011, gli enti in contabilità civilistica sono poi tenuti	
	all'adozione di un budget economico, da predisporli secondo criteri, definiti	
	con D.M. 27 marzo 2013, che consentano la raccordabilità dello stesso con gli	
	analoghi documenti previsionali predisposti dalle amministrazioni pubbliche	
	che adottano la contabilità finanziaria. Inoltre, tali enti sono tenuti	
	all'adozione di un rendiconto finanziario in termini di liquidità predisposto	
	secondo quanto stabilito dai principi contabili nazionali emanati	
	dall'Organismo italiano di contabilità (art. 16, comma 3, D.lgs. 91/2011).	
	Sempre nell'ottica del consolidamento dei conti di cassa delle	
	Amministrazioni pubbliche, l'art. 17 del D.lgs. 91/2011 prevede, poi, che le	
	società e gli altri enti ed organismi tenuti al regime di contabilità civilistica	
	assicurano, in sede di bilancio d'esercizio, la trasformazione dei dati	
	economico-patrimoniali in dati di natura finanziaria predisponendo un conto	
	consuntivo avente natura finanziaria, riclassificando i propri dati contabili	
	attraverso la rilevazione SIOPE di cui all'articolo 14, co. 6, della legge 31	
	dicembre 2009, n. 196.	
	2. Così ricostruita la cornice normativa di riferimento, si ritiene che la	
	disciplina prevista per la predisposizione dei documenti contabili degli enti in	
	contabilità economica tenga adeguatamente conto della necessità di raccordo	
	9	

	e riclassificazione dei dati contabili rispetto ai documenti elaborati da	
	Amministrazioni che adottano la contabilità finanziaria.	
	Conseguentemente, pur in assenza di uno schema normativo per la	
	predisposizione di un rendiconto del tesoriere di enti del sistema sanitario, ben	
	potrebbe l'agente contabile elaborare il conto utilizzando i documenti	
	contabili elaborati dall'ente.	
	3. Nel caso di specie, va evidenziato che tra la documentazione inviata	
	dall'IZSPB non figura il prospetto di riconciliazione, redatto secondo	
	l'allegato 16, previsto dall'art. 33, co. 2, D.lgs. 118/2011, documento che, con	
	ogni evidenza avrebbe consentito all'agente contabile di poter agevolmente	
	predisporre il proprio rendiconto, quantomeno per la parte relativa alle spese,	
	utilizzando la classificazione SIOPE, peraltro presente nei mandati di	
	pagamento.	
	4. Quanto alla parte relativa alle entrate, va dato atto che i rendiconti finanziari	
	trasmessi dall'Istituto evidenziano il flusso di cassa complessivo registrato	
	nell'esercizio, risultante dalla somma delle operazioni di gestione reddituale,	
	attività di investimento ed attività di finanziamento, senza che tuttavia sia	
	fornito un dettaglio analitico degli effettivi movimenti di cassa.	
	Pertanto, in assenza di un utile paradigma, il tesoriere, ai fini della	
	predisposizione del conto, ben potrebbe suddividere gli incassi, distinti per	
	residuo e competenza, per macro-categorie gestionali, utilizzando i prospetti	
	del conto economico del bilancio preventivo elaborato dall'Istituto con	
	l'ausilio dei codici SIOPE (come riconosciuto in un caso analogo dalla Sez.	
	Veneto nella sentenza/ordinanza n. 431/2013).	
	5. Risulta peraltro che il conto non è stato compilato secondo il modello di	
	10	

	riconciliazione anche per il mancato invio da parte dell'IZSPB del modello	
	stesso: é evidente la natura prodromica e necessaria di tale adempimento che	
	costituisce un obbligo non ulteriormente differibile in capo all'IZSPB anche	
	con riferimento alle future annualità su cui si sollecita l'istituto. Tale	
	osservazione assume valenza formale non risultando carenze di natura	
	gestoria né risultano contestazioni dell'IZSPB in ordine alla gestione dei flussi	
	di cassa: inoltre il fatto che l'Istituto Tesoriere abbia svolto compiti di mera	
	gestione della cassa rende superflua ogni considerazione in ordine alla	
	gestione dei residui non avendo l'Istituto svolto alcuna gestione finanziaria	
	(cfr. Sez. Marche n. 312/2021).	
	6. Alla luce di quanto sin qui argomentato, ritiene il Collegio che l'irregolarità	
	del conto rimanga circoscritta in un ambito strettamente formale con	
	particolare riferimento al mancato rispetto dell'obbligo di redazione di un	
	rendiconto riconciliato con la classificazione SIOPE – ex art. 17 del D.Lgs. n.	
	91/2011 – sulla base del prospetto che deve essere inviato dall'IZSPB.	
	7. Conclusivamente, ferma restando la pronuncia in termini di	
	irregolarità formale del conto giudiziale n. 17689, il Collegio ritiene di poter	
	ammettere a discarico l'agente contabile.	
	8. In ordine alla regolazione delle spese, l'accertata irregolarità solo	
	formale del conto, porta alla loro compensazione.	
	P.Q.M.	
	La Corte dei conti, Sezione Giurisdizionale per la Regione Puglia,	
	definitivamente pronunciando nel giudizio n. 37104	
	- dichiara irregolare il conto, nei sensi di cui in motivazione, senza alcun	
	addebito;	
	11	

