



Sentenza n. 136/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE per il VENETO

Composta da

TONOLO Marta Presidente

ANGIONI Roberto Consigliere

ALBERGHINI Daniela Consigliere, relatore

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

Nel giudizio di conto iscritto al n.**31912** del registro di Segreteria avente ad oggetto il conto giudiziale depositato in data 30 maggio 2018 n. 57770, reso dall'agente contabile Gabriele Ren, responsabile del Settore Turismo del Comune di Verona, per il periodo 1.1.2017/31.12.2017, rappresentato e difeso dall'Avv. Lorenzo Locatelli del Foro di Padova, (C.F. LCTLNZ61M24F2050), elettivamente domiciliato presso il suo Studio in Padova, Galleria A. De Gasperi, n. 4, indirizzo pec: lorenzo.locatelli@ordineavvocatipadova.it;

Vista la relazione n.206/2023 del Magistrato Istruttore sul conto in data 29 maggio 2023;

Vista la memoria depositata in data 4 ottobre 2023 nell'interesse dell'agente dall'Avv. Lorenzo Locatelli;

Visti gli altri atti e documenti tutti di causa;

Uditi all' udienza del 25 ottobre 2023, celebrata con l'assistenza del

segretario d.ssa Paola Franchini, data per letta la relazione del Cons. Daniela Alberghini, il Pubblico Ministero, nella persona del Sostituto Procuratore Regionale Federica Pasero e l'Avv. Flavio Bagolin in sostituzione dell'Avv. Lorenzo Locatelli per l'agente.

SVOLGIMENTO IN FATTO

1. Con relazione di deferimento n. 207 in data 29 maggio 2023 il Magistrato istruttore ha chiesto di sottoporre a giudizio della Sezione il conto giudiziale n. 57770 dell'agente contabile Gabriele Ren, depositato il giorno 30 maggio 2018, avente ad oggetto la gestione delle minute spese per l'esercizio 2017 del Settore Cultura e Turismo del Comune di Verona per l'esercizio 2017.

Riferiva il Magistrato che il conto, redatto su modello non conforme al mod. 23 del DPR 194/1996, ma di quest'ultimo contenente gli elementi essenziali, riportava anticipazioni per euro 7.800 e spese per euro 6.391,97, mentre il fondo cassa alla chiusura della gestione, pari ad euro 1.408,03 risultava riversato in tesoreria con reversale n 26942 del 21.12.2017.

Le anticipazioni risultavano essere state pagate con mandati n. 1935 del 5.4.2017 per euro 1.500,00, n. 2067 del 10.4.2017 per euro 800,00, n. 2201 del 12.4.2017 per euro 1.500,00, n. 2249, 2253, 2257 del 13.4.2017 per complessivi euro 2.000,00, n. 2280 del 14.4.2017 per euro 1.500,00 e n. 4231 del 27.7.2017 per euro 500,00.

Le registrazioni erano state annotate cumulativamente su base mensile, benché, come da annotazione in calce al conto, quest'ultimo avrebbe dovuto essere composto di n. 264 registrazioni su 5 pagine, non allegate.

Il conto riportava la sottoscrizione dall'agente, mancando invece il visto di

regolarità del Responsabile del Servizio Economico-Finanziario dell'Ente che, invece, aveva apposto la firma digitale sul documento informatico all'atto del deposito presso la Segreteria della Sezione. Al conto, inoltre, non era stata allegata la relazione dell'organo di controllo interno prevista dall'art. 139, comma 2, del c.g.c.

Riferiva, inoltre, che la documentazione richiesta in istruttoria (in particolare il registro di cassa, i mandati relativi alle anticipazioni, la ricevuta della restituzione delle anticipazioni, i rendiconti periodici e le relative determine di approvazione) era stata trasmessa solo parzialmente (non erano stati prodotti i rendiconti periodici e i relativi provvedimenti di approvazione).

All'esito delle acquisizioni istruttorie emergeva che la nomina dell'agente (DGC n. 130 del 22.3.2017) corrispondeva all'esigenza del Settore Cultura e Turismo di provvedere a spese urgenti di modico valore per garantire il regolare funzionamento dell'attività, *"non fornita dall'Economato" "in ragione della specificità delle acquisizioni e della esiguità degli importi"*, nel rispetto della normativa vigente e, in particolare, del Regolamento di contabilità vigente in relazione all'esercizio 2017 (DCC n. 11 del 22.1.1998 e modificato con DCC n. 63 del 30.7.2007). La richiamata normativa disciplinava le anticipazioni al Capo V e, nello specifico, con: a) l'art. 39 ("Disciplina delle anticipazioni per minute spese") concernente i soggetti nei confronti dei quali possono essere erogate le anticipazioni e la categoria di spese sostenibili (*"Il presente capo disciplina l'erogazione delle anticipazioni effettuate a favore degli uffici e scuole comunali per far fronte ad imprevedibili e necessarie minute spese di carattere obbligatorio inerenti*

allo svolgimento delle normali attività”); b) l’art. 40 (“Specificazione delle minute spese”) relativo alle minute spese e cioè “quelle non superiori a £300.000 delle quali si rende necessario il tempestivo sostenimento, in relazione al loro carattere di imprevedibilità ed urgenza, che non consentono di seguire la normale procedura prevista dalle norme vigenti”;

c) l’art. 41 riguardante le modalità di gestione delle anticipazioni (“1. Le anticipazioni verranno effettuate annualmente, previa deliberazione della Giunta comunale con la quale verranno indicati i funzionari autorizzati ad assumerle in carico e quindi ad erogarle. 2.I predetti funzionari dovranno tenere un libro cassa, costantemente aggiornato e preventivamente vidimato, dato in carico dall'Unità Controllo Riscossioni del Servizio finanziario, sul quale dovranno essere registrate tutte le operazioni effettuate. 3.In qualsiasi momento, per ogni eventuale controllo, i predetti funzionari dovranno dimostrare di avere l'immediata disponibilità della somma residua, risultante dal libro cassa di cui al comma precedente, ponendo a raffronto la dotazione iniziale, i rimborsi effettuati e gli importi pagati. 4.Gli uffici che beneficiano dell'anticipazione dovranno trasmettere, con periodicità almeno trimestrale, al responsabile del servizio finanziario il rendiconto documentato delle spese effettuate con analitica indicazione delle spese. 5.Il servizio finanziario provvederà a reintegrare l'anticipazione in base alle risultanze del rendiconto trasmesso e successivamente ad includere dette spese nella apposita deliberazione da sottoporre all'approvazione della Giunta comunale entro il mese di febbraio dell'esercizio successivo. 6.A fine anno il servizio finanziario provvederà ad emettere reversale per l'introito dell'anticipazione effettuata e,

successivamente, ad emettere mandato, di pari importo, a carico del nuovo esercizio finanziario.7.E' fatto assoluto divieto di utilizzare i fondi per scopi non rientranti nella normale attività d'ufficio e, comunque, per spese non aventi carattere di necessità.”)

Sulla scorta della disciplina regolamentare, il Magistrato istruttore riconduceva le “anticipazioni per minute spese” alla categoria della gestione (per contanti) di cassa economale (art. 153, u.co, TUEL) alla quale vanno applicati i principi contabili del D.lgs. n. 118/2011, ed in particolare, il principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria (all. 4.2. al D.lsg 118/2011: punto 7.1 ed esempio n. 9 del principio applicato concernente la contabilità economico-patrimoniale degli enti in contabilità finanziaria - all. 4.3. al D.lgs. 118/2011).

Ad integrazione di tali norme, riteneva che trovasse applicazione anche la circolare n. 4 del 2014 del Responsabile del Servizio Finanziario del Comune di Verona la quale specificava l’obbligo degli agenti contabili di tenuta dei registri e delle rilevazioni contabili utilizzando specifici registri e/o bollettari numerati e vidimati prima dell'utilizzo, se cartacei, ovvero utilizzando mezzi informatici, ma con stampa su fogli preventivamente numerati e siglati dal Dirigente della rispettiva U.O.. Con la medesima circolare veniva indicato il mod.23 allegato al DPR 194/96 per la resa del conto da parte dell’economo e dei “titolari di fondi di anticipazione” e venivano, infine, riassunte “*anche se non in modo esaustivo le principali tipologie di spese che possono essere ricondotte nella gestione di tali fondi*”, sottolineando che tali spese dovevano essere sostenute “*per esigenze degli uffici e non essere finalizzate alla gestione dei servizi*”.

Alla luce di tale quadro normativo, il Magistrato istruttore riteneva che, con riferimento al conto in esame ed alla relativa gestione, non fossero stati correttamente applicati né il Regolamento comunale né i principi contabili summenzionati, in quanto le anticipazioni risultavano essere state impegnate direttamente su capitoli di bilancio di parte spesa relativi a spese correnti e non sullo specifico capitolo delle partite di giro. Conseguentemente, non risultavano essere stati disposti rimborsi dell'anticipazione su base di rendicontazione periodica (trimestrale, secondo il vigente regolamento di contabilità), non prodotta.

Veniva inoltre rilevata la non conformità alle modalità di tenuta delle scritture obbligatorie dell'agente in quanto l'elenco delle spese sostenute redatto con strumenti informatici non risultava vidimato e firmato come richiesto dal Regolamento di contabilità e precisato nella circolare n. 4/2014.

L'esame di tale elenco, tuttavia, faceva emergere l'effettuazione di spese non solo antecedentemente alla prima anticipazione, ma addirittura antecedentemente alla stessa nomina dell'agente, che, quindi, dovevano necessariamente essere riferibili ad una diversa gestione, in capo ad altro soggetto e avvenuta con l'utilizzo di fondi diversi da quelli oggetto di esposizione nel conto, derivando da ciò l'improcedibilità del conto.

Un ulteriore profilo di improcedibilità veniva individuato nell'assenza di parificazione, neppure sub specie di "visto di regolarità": la firma digitale apposta sull'intero documento al momento del deposito da parte del Dr. Marco Borghesi, infatti, non appariva univocamente riferibile al contenuto accertativo dell'attestazione di regolarità.

2. Con decreto in data 12 giugno 2023 veniva fissata l'odierna udienza di trattazione.

3. In data 4 ottobre 2023 l'agente depositava propria memoria con cui prendeva posizione in merito ai rilievi del magistrato istruttore formulati nella relazione di deferimento.

In riferimento alle modalità di contabilizzazione dell'anticipazione, l'agente rappresentava che si trattava di scelta imputabile al Comune, che aveva ritenuto che il principio contabile 4/2 del D.lgs 118/2011 introducesse una elencazione tassativa dei casi di cui possono essere utilizzate le partite di giro e che la classificazione tra i servizi per conto terzi della cassa economale, costituendo un'ipotesi in deroga, non potesse essere oggetto di interpretazione estensiva od analogica e, pertanto, non applicabile ai fondi di anticipazione delle minute spese, costituendo questi una diversa fattispecie.

Quanto, invece, alle mancate rendicontazioni trimestrali delle spese effettuate, l'agente faceva presente che l'art. 41, comma 5, dell'allora vigente Regolamento di contabilità era stato interpretato nel senso che la rendicontazione periodica non fosse un obbligo, ma un adempimento eventuale, collegato alla necessità di reintegro dell'anticipazione.

L'utilizzo, poi, di modelli informatici per la tenuta del registro di cassa, rendeva inapplicabile il Regolamento di contabilità nella parte in cui prevedeva la previa vidimazione del Dirigente che, tuttavia, veniva apposta, una volta stampato e chiuso il conto, sul documento che, pur denominato "rendiconto" aveva, in realtà i contenuti e la funzione del registro di cassa.

Quanto alla contestata mancanza della parificazione, l'agente

rappresentava che l'apposizione della firma digitale da parte di Marco Borghesi, Responsabile SEF, non poteva che significare l'avvenuto controllo di regolarità. Contestava, inoltre, l'assenza della relazione dell'organo di controllo interno, essendo il conto stato esaminato dal Collegio dei Revisori in occasione del parere sul rendiconto.

Quanto, infine, alle spese sostenute prima dell'inizio della gestione, ne evidenziava il minimo importo e ne sottolineava l'urgenza ed indifferibilità.

Concludeva, quindi, per la declaratoria di regolarità del conto ed il discarico dell'agente.

4. All'odierna udienza, il difensore dell'agente ha richiamato le deduzioni già svolte nella memoria agli atti, riportandosi alle conclusioni in essa contenute e il Pubblico Ministero ha concluso, come da verbale, per la dichiarazione di irregolarità del conto, ritenendo non superati i rilievi del Magistrato istruttore.

All'esito della discussione il giudizio è stato trattenuto in decisione.

CONSIDERATO IN DIRITTO

5.Osserva il Collegio che la fattispecie in esame, concernente la gestione delle anticipazioni di fondi per le minute spese, così come disciplinata dal Regolamento di contabilità del Comune di Verona vigente nell'esercizio 2017, debba essere correttamente inquadrata come gestione di cassa economale.

In tal senso depongono le disposizioni del Regolamento citate nella relazione di deferimento, che strutturano i predetti fondi, appunto, come anticipazioni di cassa, finalizzate a sostenere *“imprevedibili e necessarie minute spese di carattere obbligatorio inerenti allo svolgimento delle*

normali attività", con obbligo di rendicontazione periodica, in relazione al quale è previsto il meccanismo di rimborso delle spese con successiva imputazione a bilancio (art. 41, comma 5 e 6): "5. Il servizio finanziario provvederà a reintegrare l'anticipazione in base alle risultanze del rendiconto trasmesso e successivamente ad includere dette spese nella apposita deliberazione da sottoporre all'approvazione della Giunta comunale entro il mese di febbraio dell'esercizio successivo. 6. A fine anno il servizio finanziario provvederà ad emettere reversale per l'introito dell'anticipazione effettuata e, successivamente, ad emettere mandato, di pari importo, a carico del nuovo esercizio finanziario."

La natura sostanziale e l'inquadramento contabile della fattispecie sono, quindi, quelli della gestione economale e, di conseguenza, alle relative anticipazioni (ed al loro corrispondente rimborso) si applica il principio contabile n. 4/2, punto 7,1, del D.Lgs. 118/2011, che classifica la gestione della cassa economale tra i servizi per conto terzi.

L'affermazione dell'agente, secondo cui i fondi di anticipazione per le minute spese, in quanto costituenti una diversa fattispecie rispetto alla cassa economale, non rientrerebbero nelle partite di giro, non trova alcuna conferma nel Regolamento di contabilità dell'Ente, né -per quanto si possa rilevare- nella circolare interna n. 4/2014 che, al contrario, rimarca i profili della disciplina dei fondi di anticipazione che tipicamente denotano la gestione economale.

Erronea è, al pari, anche l'interpretazione che l'agente ha dato del comma 5 dell'art. 41 del Regolamento che, a suo dire, non prevederebbe alcun obbligo di rendicontazione periodica, adempimento meramente eventuale,

collegato alla necessità di reintegro del fondo, non ricorrendo il quale il gestore del fondo non sarebbe tenuto a presentare la rendicontazione infrannuale.

L'agente omette di considerare, però, che l'obbligatorietà della rendicontazione "con periodicità almeno trimestrale" è stabilita dal precedente comma 4 del medesimo art. 41 del Regolamento (*"Gli uffici che beneficiano dell'anticipazione dovranno trasmettere, con periodicità almeno trimestrale, al responsabile del servizio finanziario il rendiconto documentato delle spese effettuate con analitica indicazione delle spese"*), il quale trova applicazione nel combinato disposto con l'invocato comma 5 (*"Il servizio finanziario provvederà a reintegrare l'anticipazione in base alle risultanze del rendiconto trasmesso e successivamente ad includere dette spese nella apposita deliberazione da sottoporre all'approvazione della Giunta comunale entro il mese di febbraio dell'esercizio successivo"*).

Ne deriva che, non solo la rendicontazione trimestrale costituisce un vero e proprio obbligo in capo all'agente (derogabile unicamente in relazione alla tempistica, potendo essere presentato il rendiconto anche prima del trimestre, in relazione ad eventuali esigenze di cassa), ma anche che la rendicontazione è finalizzata al rimborso delle spese sostenute (con conseguente imputazione diretta a bilancio sui pertinenti capitoli) che reintegrerà (*rectius*: ricostituirà) l'anticipazione, tant'è che, a chiusura di esercizio, quest'ultima dovrà essere integralmente restituita nel suo ammontare iniziale e, con mandato vincolato alla reversale d'incasso (di pari importo), verrà calcolata e costituita l'anticipazione per l'esercizio successivo (art. 41, comma 6, Regolamento: *"A fine anno il servizio*

finanziario provvederà ad emettere reversale per l'introito dell'anticipazione effettuata e, successivamente, ad emettere mandato, di pari importo, a carico del nuovo esercizio finanziario”).

6.Non risultano, poi, osservate neppure le disposizioni del Regolamento di contabilità relative alla tenuta delle scritture complementari al conto ed in particolare del registro di cassa, così come indicato nella relazione di deferimento.

A tal proposito, la circostanza -dedotta dall'agente- che la tenuta della contabilità con strumenti informatici non consentirebbe il rispetto delle modalità indicate nel Regolamento, peraltro assai risalente, appare inidonea a superare il rilievo, stante la vincolatività della previsione regolamentare, almeno fino alla sua modifica (come rappresentato dall'agente, l'adeguamento della normativa interna è avvenuto ben oltre l'esercizio in esame, con delibera del Consiglio comunale n. 15 del 14 marzo 2019).

Deve, peraltro, osservarsi che la *ratio* della previa vidimazione del registro di cassa (o, secondo la circolare n. 4/2014, dei fogli su cui lo stesso viene stampato in caso di tenuta con strumenti informatici) non è, come ritenuto dall'agente, quella di attestazione della regolarità delle scritturazioni annotate (peraltro, successivamente: a tale scopo è preposto, semmai, il visto di regolarità apposto in calce al conto redatto sulla base di quelle scritture), ma quella di garantire la regolarità della tenuta del registro medesimo, impedendone eventuali e non consentite alterazioni.

Osserva il Collegio, in ogni caso, che anche la tenuta del registro con modalità informatiche non sarebbe stata comunque impeditiva del rispetto

delle previsioni regolamentari, ben potendo (come peraltro previsto dalla circolare interna più volte citata) procedersi a stampe periodiche (settimanale, mensile o, comunque, trimestrale in ragione della rendicontazione periodica) del registro su fogli preventivamente vidimati.

7. Non merita neppure accoglimento l'argomentazione dell'agente contabile secondo cui la mancanza della relazione dell'organo di controllo interno sarebbe da intendersi superata con il riferimento alla Relazione che il collegio dei revisori dei conti ha redatto in occasione del rendiconto di esercizio. Tale relazione, con cui viene solo dato atto dell'avvenuto deposito dei conti giudiziali da parte degli agenti contabili, è del tutto inidonea, per contenuto, a realizzare le finalità ad essa attribuite dal legislatore.

Sul punto va richiamata l'ordinanza n. 15/2023 di questa Sezione, con cui è stato chiarito che *"la relazione prevista dall'art. 139, c. 2, c.g.c. è resa dall'organo di controllo interno individuato dall'ente dovendosi in ogni caso garantire che lo stesso sia un soggetto terzo rispetto all'agente contabile al fine di non vanificare la funzione del controllo che, seppur interno, dev'essere svolto in posizione di terzietà; ferma restando l'autonomia regolamentare e organizzativa dell'ente, la relazione dovrebbe, preferibilmente, dare conto dell'attività di verifica svolta, comprendente, ad esempio: la regolarità formale del conto; la corrispondenza della documentazione giustificativa con le scritture contabili dell'ente e con le risultanze contenute nel conto; la tipologia delle entrate e delle uscite e i versamenti effettuati in tesoreria; ogni evenienza che possa aver determinato un'alterazione dell'assetto contabile con evidenza di eventuali*

elementi significativi che siano intervenuti nel periodo di rendicontazione; il livello di approfondimento della relazione dipenderà dalla tipologia del conto giudiziale esaminato, dai dati analizzati ai fini della parifica del conto e della verifica della concordanza dello stesso con le scritture detenute dall'ente nell'ambito dell'attività di controllo".

8. Il Collegio osserva, inoltre, che, come rilevato dal Magistrato istruttore e condiviso dal Pubblico Ministero, il conto depositato è contenuto in un file che riporta una sola firma digitale, quella di Marco Borghesi, la cui qualifica non risulta dal relativo certificato: non è, quindi, possibile -come richiesto dalla norma (art 24, CAD)- ricondurre in maniera univoca il contenuto del file al sottoscrittore in quanto lo stesso presenta un contenuto eterogeneo. Il documento risulta, infatti, costituito in parte dal conto (che dovrebbe essere sottoscritto dall'agente) a contenuto meramente descrittivo/dichiarativo (vengono, infatti, esposti i fatti della gestione) e in parte dall'attestazione di regolarità da parte del Responsabile SEF la quale ha, invece, un valore certificativo dell'esito del controllo sulla regolarità delle gestione e sulla conformità rispetto alle scritture dell'ente (motivo per cui la costante giurisprudenza di questa Corte ne ritiene l'equivalenza sostanziale al provvedimento formale di parificazione del conto).

Si tratta, come evidente, di contenuti non solo eterogenei, ma imputabili a soggetti diversi: ne discende che l'apposizione della firma digitale sull'intero file da parte del solo Marco Borghesi non può che avere il valore di certificazione di conformità del documento all'originale, necessaria per il deposito del conto da parte del responsabile del procedimento poiché, diversamente considerando la firma come apposizione del visto

(superando, quindi, il dato testuale dell'assenza di riferibilità della firma digitale alla sola attestazione di regolarità), ci troveremmo di fronte ad un documento privo di sottoscrizione dell'agente e/o di conformità all'originale sottoscritto ed esistente agli atti dell'ente, ugualmente improcedibile.

9. Non colgono nel segno, infine, le deduzioni difensive aventi ad oggetto le scritturazioni del conto relative alle spese effettuate non tanto e non solo prima della nomina dell'agente, ma soprattutto prima della materiale erogazione dell'anticipazione, non essendo in contestazione né l'entità né la natura delle spese.

La circostanza che l'agente non disponesse, prima del mandato n. 1935 del 5 aprile 2017 di euro 1.500,00 (immediatamente successivo alla sua nomina), di alcuna liquidità di cassa induce a ritenere che tali spese (effettuate tra l'1 gennaio 2017 e il 31 marzo 2017) afferiscano ad una diversa gestione di anticipazione economale, che avrebbe dovuto trovare idonea rappresentazione in un autonomo conto giudiziale.

Nella propria memoria l'agente, a tale proposito, afferma che si tratterebbe di somme anticipate dal personale dipendente dell'Area e che sarebbe stato rimborsato non appena resasi disponibile l'anticipazione: l'affermazione, peraltro priva di supporto documentale (tanto della spesa quanto del rimborso: l'agente non ha prodotto né i documenti comprovanti la spesa né le richieste di rimborso), non trova tuttavia riscontro nel documento che lo stesso agente dichiara essere integralmente sostitutivo, per contenuto e forma, del registro di cassa (e che, come già detto, costituisce meramente un elenco in ordine cronologico, delle spese).

In conclusione, il Collegio ritiene che le irregolarità evidenziate dalla relazione di deferimento non possano ritenersi superate dalle deduzioni difensive dell'agente e che il difetto di parificazione, come da costante e condiviso orientamento giurisprudenziale di questa Corte, sia assorbente e ostativo all'esame del conto (*ex multis*, Sez.Sicilia n. 949/2021).

Quanto alle spese di giudizio, essendo quest'ultimo stato definito in assenza di condanna, non vi è luogo a provvedere.

P.Q.M.

definitivamente pronunciando nel giudizio iscritto al n. **31912** del registro di segreteria promosso nei confronti dell'agente contabile Gabriele Ren in relazione al conto giudiziale n. 57770 depositato il 30 maggio 2018

DICHIARA

improcedibile il conto.

Nulla per le spese.

Manda alla Segreteria per i seguiti di competenza.

Così deciso in Venezia, all'esito della camera di consiglio del 25 ottobre 2023.

Il Giudice Relatore

Il Presidente

Daniela Alberghini

Marta Tonolo

(firmato digitalmente)

(firmato digitalmente)

Depositato in Segreteria il 14/08/2024

Il Funzionario Preposto

(firmato digitalmente)

Nadia Tonolo