



Sentenza n. 142/2024

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. **31902** del registro di Segreteria avente ad oggetto il conto giudiziale n. 56693 reso dall' agente contabile Bertoncelli Daniela quale gestore del Fondo Economale delle UU. OO. Patrimoni Espropri – Risorse economiche – Bilancio e programmazione contabilità – Verifica spesa – Estimo beni pubblici – Tributi accertamento e Riscossioni – Fiscalità contenzioso supporto tributario del Comune di Verona per il periodo 1.1.2017/31.12.2017, depositato il 19 febbraio 2018, rappresentata e difesa dall'Avv. Lorenzo Locatelli del Foro di Padova, (C.F. LCTLNZ61M24F205O), elettivamente domiciliata presso il suo Studio in Padova, Galleria A. De Gasperi, n. 4, indirizzo pec: lorenzo.locatelli@ordineavvocatipadova.it;

Vista la relazione n. 41/2023 del Magistrato Istruttore sul conto in data 17 febbraio 2023;

Vista la memoria depositata in data 4 ottobre 2023 nell'interesse

dell'agente dall'Avv. Lorenzo Locatelli;

Visti gli altri atti e documenti 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 Massimiliano Sutto e l'Avv. Flavio Bagolin in

sostituzione dell'Avv. Lorenzo Locatelli per l'agente.

SVOLGIMENTO IN FATTO

Con relazione di deferimento n. 41 in data 17 febbraio 2023, il Magistrato

istruttore ha chiesto di sottoporre a giudizio della Sezione il conto giudiziale

n. 56693 dell'agente contabile Daniela Bertoncelli, depositato il giorno 19

febbraio 2018, avente ad oggetto la gestione dell'anticipazione per le

piccole spese delle UU. OO. Patrimoni Espropri – Risorse economiche –

Bilancio e programmazione contabilità – Verifica spesa – Estimo beni

pubblici – Tributi accertamento e Riscossioni – Fiscalità contenzioso

supporto tributario del Comune di Verona per l'esercizio 2017.

Il Magistrato istruttore faceva presente che il Regolamento di contabilità

del Comune di Verona vigente in relazione all'esercizio 2017, approvato dal

Consiglio comunale con deliberazione n. 11 del 02/01/1998 e modificato

con delibera consiliare n. 63 del 30/07/2007, disciplinava le anticipazioni al

capo V, artt. art. 39, 40 e 41, inquadrandole come gestioni (per contanti) di

cassa economale per spese imprevedibili e urgenti non superiori a €

300.000, pari a € 154,94, rientranti nella normale attività d'ufficio e aventi

carattere di necessità, coerentemente con le previsioni normative dell'art.

153, ultimo comma, del TUEL.

Veniva, inoltre, richiamata la circolare n. 4/2014 del Responsabile del Servizio Finanziario con la quale erano state impartite istruzioni agli agenti contabili in ordine alla regolare tenuta, numerazione e vidimazione dei registri/bollettari cartacei o informatici e che, con riferimento ai fondi per le “minute spese d’ufficio”, elencava, in modo non esaustivo, le principali tipologie di spese ammissibili per beni (ad esempio: cancelleria, acquisto libri, materiale per pulizie, per piccole riparazioni, materiale informatico di consumo etc.) e per servizi (ad esempio: piccoli interventi urgenti di riparazione e manutenzione su postazioni di lavoro, fax, stampanti, servizi postali, spedizione pacchi etc.), sottolineando che tali spese dovevano essere sostenute per esigenze degli uffici e non essere finalizzate alla gestione dei servizi.

L’esame del conto veniva condotto previa istruttoria (prot. n. 523 del 07/04/2022, riscontrata in data 08/06/2022).

Riferiva, quindi, il Magistrato che il conto, redatto su Mod. 23 ex DPR 194/1996, esponeva a sinistra gli importi delle anticipazioni di tesoreria, per un totale di cinque operazioni dell’importo complessivo di € 3.000,00 e a destra gli importi dei pagamenti per complessivi € 2.560,68 che - unitamente al riversamento in tesoreria a chiusura della gestione di € 439,32 (quietanza n. 40782 del 27/12/2017 per un totale di € 3.000,00) - conducevano alla quadratura sostanziale della gestione contabile.

L’agente contabile risultava essere stata nominata con DGC n. 138/2014, così come è riportato nella DGC n. 346/2015 di aggiornamento della stessa, ed essere stata incaricata anche della gestione economale delle minute spese per le UU.OO. Estimo Beni Pubblici e Verifica Spese.

Con DGC n. 70/2017 era stata successivamente incaricata quale agente contabile anche per le U.O. Tributi accertamento e Riscossioni – Fiscalità contenzioso supporto tributario; nella stessa delibera venivano indicati come agenti sostituti le sigg.re Federica Cuoghi e Daniela Compri.

Con provvedimento n. 2761/2017 del Dirigente della Direzione Fiscalità contenzioso - supporto tributario veniva, poi, individuata la sig.ra Angela Buscemi quale subagente per la medesima struttura.

Pur in assenza di formale nomina del Responsabile del procedimento, il conto risultava depositato presso la Segreteria di questa Sezione dal dott. Borghesi Marco che aveva apposto la firma digitale al file; quest'ultimo, datato 16 gennaio 2018, risultava essere una copia digitale del conto, rilasciata ad uso amministrativo dal sig. Antonello Lieto, riproducente la sottoscrizione autografa dell'agente Bertoncelli Daniela.

Osservava, quindi, il Magistrato che non vi era prova alcuna dell'effettivo sottoscrittore del conto, e, soprattutto, dell'avvenuta parificazione del conto medesimo da parte del Responsabile del Servizio Economico Finanziario dell'Ente (la cui attestazione di conformità era pure prevista nel modello, ma non sottoscritta, essendosi limitato lo stesso ad attestare la conformità della copia del conto) ovvero dell'esistenza di un separato provvedimento di parificazione che, se esistente, avrebbe dovuto essere depositato all'atto della resa del conto alla Sezione, unitamente al conto medesimo e alla relazione dell'organo di controllo interno - anche questa assente- ex art. 139, comma 2, c.g.c..

Riteneva, quindi, il Magistrato che tale carenza fosse ostativa alla prosecuzione dell'esame del conto, costituendo condizione di

improcedibilità del giudizio, secondo un costante e pacifico orientamento

della giurisprudenza di questa Corte (per tutte SSRR 4/2020/CONS, e,

recentemente, *ex multis*, Sez. Calabria n. 144/21).

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

trattazione.

Con memoria in data 4 ottobre 2023 l'agente prendeva posizione in merito

ai rilievi del magistrato istruttore, chiarendo che la firma del dr. Antonello

Lieto, Responsabile di Area, era stata apposta in conformità alle istruzioni

impartite dalla Ragioneria del Comune. Quanto, poi, alla contestata

mancaza della parificazione, l'agente rappresentava che l'apposizione

della firma digitale da parte del sig. 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.

Concludeva, quindi, per la declaratoria di regolarità del conto ed il discarico

dell'agente.

All'odierna udienza, il difensore dell'agente ha discusso richiamando le

deduzioni già svolte nella memoria agli atti, riportandosi alle conclusioni già

dimesse 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

1.E' stata sottoposta al Collegio la questione preliminare relativa alla

procedibilità del giudizio di conto in assenza di un formale provvedimento di parificazione ovvero del visto di regolarità del Responsabile del Servizio Economico e Finanziario, che il Magistrato istruttore ha ritenuto non poter essere sostituito dalla mera firma digitale apposta al *file* depositato presso la Segreteria della Sezione dal dott. Marco Borghesi nella sua qualità di responsabile del procedimento.

Il Collegio è consapevole del consolidato orientamento della giurisprudenza della Corte dei conti che, in una prospettiva sostanzialistica, ritiene il visto di regolarità apposto al conto dal Responsabile del SEF equivalente alla parificazione e, cioè, all'attestazione di conformità delle scritture del conto rispetto alle scritture contabili dell'ente.

Nel caso di specie, tuttavia, 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, anche perché si tratta di un contenuto eterogeneo, in parte costituito dal conto (che dovrebbe essere sottoscritto dall'agente: nel caso *de quo* il file è una copia digitale, creata dal Dirigente dell'Area, del conto cartaceo presentato dall'agente) ed avente contenuto meramente descrittivo/dichiarativo (vengono, infatti, esposti i fatti della gestione) e in parte costituito dall'attestazione di regolarità da parte del Responsabile SEF, avente invece valore certificativo dell'esito del controllo sulla regolarità delle gestione e sulla conformità rispetto alle scritture dell'ente (motivo per cui, come si è detto, 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 tra loro 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. Del resto, 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.

Sulla scorta di tale condiviso indirizzo giurisprudenziale di questa Corte, l'evidenziata irregolarità appare assorbente e ostativa all'esame del conto (*ex multis*, Sez.Sicilia n. 949/2021).

2. Osserva, *in limine*, il Collegio che ricorre, nel caso *de quo*, anche un ulteriore motivo di improcedibilità del giudizio sul conto depositato senza la relativa, necessaria, approvazione.

Infatti, la firma apposta dal dott. Borghesi riporta la data del 17 gennaio 2018 e il deposito del conto nella Segreteria della Sezione è avvenuto in data 19 febbraio 2018, non corredato da specifico provvedimento di approvazione.

L'approvazione del rendiconto (con il quale, di regola, vengono approvate anche le risultanze dei conti degli agenti contabili: cfr. la relazione al

rendiconto dell'Organo di revisione del 9 aprile 2018 che, appunto, ne dà atto), poi, è avvenuta in data 2 maggio 2018, oltre tre mesi dopo il deposito presso la Sezione.

Ma ciò si pone in difformità da quanto previsto dall'art. 139, comma 2, c.g.c., che delinea la sequenza procedimentale per il deposito del conto presso la Sezione, atto conclusivo di un iter che presuppone la previa esecuzione dell'attività di verifica e controllo e, a seguire, la parificazione e l'approvazione da parte dell'ente (nel senso che la mancata approvazione del conto ne costituisce irregolarità non sanabile, cfr. Sez. Emilia Romagna, n. 159/2022; sull'indefettibilità dell'adempimento, cfr. Sez. Marche n. 4/2020).

3. Per completezza espositiva in quanto i motivi di improcedibilità evidenziati risultano assorbenti, il Collegio non può esimersi dal rilevare un'ulteriore irregolarità.

Come emerso nel corso dell'istruttoria, il conto depositato è riferito, quantomeno, a due gestioni tra loro separate, confluite nel medesimo documento di rendicontazione: con determinazione dirigenziale n 2761 del 19 maggio 2017, infatti, è stata nominata quale sub-agente per l'U.O. Tributi Accertamento Riscossioni Fiscalità Supporto al Contenzioso l'agente Angela Buscemi alla quale, con il medesimo provvedimento, è stata assegnata una autonoma anticipazione (rispetto a quella assegnata all'agente principale) di euro 500,00, specificando che la stessa era tenuta a rendere il conto ai sensi dell'art. 233 TUEL.

La fattispecie descritta rientra, quindi, nel modello di gestione plurisoggettiva delineato dall'art. 192 del R.D. n. 827 del 1924, a mente del

quale “per le amministrazioni che hanno contabili principali e contabili secondari, le riscossioni fatte ed i versamenti e pagamenti eseguiti da questi ultimi si concentrano nella contabilità dei primi. I contabili principali però non rispondono dei fatti dei contabili secondari, se non in quanto essi stessi siano imputabili di colpa o di trascuranza. I contabili secondari sono al pari dei principali sottoposti alla vigilanza del Ministro delle finanze ed alla giurisdizione della Corte dei conti, e debbono rendere ad essa il loro conto giudiziale da unirsi a corredo di quello del contabile principale”.

Come è noto, infatti, “I moduli organizzatori espressamente previsti dalla legge sono al riguardo due. Il più semplice di essi, previsto dall’art.188 R.D. n.2440/1923, è costituito dalla individuazione, anche solo di fatto, di un soggetto, da qualificarsi agente contabile, che si serve di una pluralità di altri soggetti in posizione subordinata (siano essi cassieri, impiegati o commessi), da qualificarsi “fiduciari” in ragione del particolare rapporto che li lega all’agente, senza che abbia rilevanza alcuna la circostanza che questi ultimi siano o meno individuati dalla stessa amministrazione; in tale modo si realizza una dissociazione tra i materiali riscossori e il soggetto responsabile della conservazione complessiva e del versamento, che risponde sempre dell’operato dei propri dipendenti.

Il più elaborato modulo organizzatorio, previsto dall’art.192 R.D. n.2440/1923, si realizza invece laddove la amministrazione abbia preventivamente diviso, in diritto o solo in fatto, i compiti relativi alla gestione de qua tra un soggetto qualificato come contabile principale e una pluralità di altri soggetti qualificati come contabili secondari, talché si determina una confluenza delle gestioni di questi ultimi in quella

complessiva del primo, con una conseguente concentrazione delle contabilità secondarie in una principale; la legge si preoccupa di tenere comunque distinte nei rapporti interni le suddette gestioni, stabilendo al 2° comma che i contabili principali non rispondono dei fatti dei contabili secondari, salvo che siano essi stessi imputabili di colpa o di trascuratezza” (Sez. Campania, n. 487/2005, in termini, anche n. 788/2006; Sez. Sicilia, n. 825/2020).

Ed è proprio questa seconda ipotesi che ricorre nel caso in esame, stante l'autonoma attribuzione al subagente di un fondo economale, specificamente destinato alle esigenze di una singola unità operativa (tra le molte altre per le quali Daniela Bertoncelli era stata nominata agente principale), in relazione al quale, unicamente, il subagente ha posto in essere fatti di gestione.

Tuttavia, nel caso in esame il conto depositato, pur inglobando la gestione del subagente, non è stato corredato dal conto reso da quest'ultimo, in tal modo non rendendo possibile l'individuazione dei fatti di gestione di cui il subagente è responsabile.

Infatti, va rammentato che i principi e le regole speciali che governano il settore della gestione del denaro pubblico sono ispirati ad esigenze di controllo e garanzia obiettiva per l'accertamento della correttezza e regolarità delle gestioni e che, pertanto, le finalità di garanzia a cui è preposto il conto giudiziale non possono essere eluse o pretermesse, stante l'indefettibilità del relativo giudizio, pur potendo 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.

Se, come è indubitabile, il conto deve essere idoneo a rappresentare i fatti di gestione e i relativi risultati (principio oggi positivizzato nell'art. 140, comma 2, c.g.c.), la sua forma ed i relativi contenuti debbono essere coerenti con questa finalità: di qui l'indefettibilità non solo dell'obbligo di rendicontazione (in ipotesi, anche in assenza di specifico modello, caso che qui non ricorre), ma, sotto il profilo contenutistico, dell'obbligo di completa ed idonea rappresentazione dei fatti di gestione (cfr. Sez. Piemonte, n. 144/2011).

Sulla scorta di un prevalente orientamento della giurisprudenza di questa Corte (*ex multis*, recentemente, Sez. Calabria n.354/20) la circostanza che il conto sia rappresentativo di una gestione cumulativa costituisce motivo di improcedibilità del giudizio proprio in considerazione dell'impossibilità di individuare i fatti della gestione -e, quindi, la responsabilità- imputabili a ciascuno dei soggetti che hanno avuto il maneggio del denaro.

4. Solo *in limine*, essendo assorbenti i profili di improcedibilità sopra evidenziati, il Collegio ritiene di dover precisare che non può trovare 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”.*

5. Quanto alle spese non vi è luogo a provvedere in quanto il giudizio è stato definito su questione pregiudiziale ed in assenza di condanna.

P.Q.M.

la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per il Veneto, definitivamente pronunciando nel giudizio iscritto al n. **31902** del registro di segreteria, lo dichiara improcedibile.

Nulla per le spese.

Manda alla Segreteria per i seguiti di competenza.

2023.

Il Giudice Relatore	Il Presidente
----------------------------	----------------------

Il Presidente

Daniela Alberghini	Marta Tonolo
--------------------	--------------

Marta Tonolo

(firmato digitalmente)	(firmato digitalmente)
------------------------	------------------------

(firmato digitalmente)

Depositato in Segreteria il 09/09/2024

Il Funzionario Preposto

(firmato digitalmente)

Nadia Tonolo

Nadia Tonolo