

# Fiscalità Locale

## Profili di responsabilità del Ragioniere

di Mauro Bellesia

I profili di responsabilità della figura del Responsabile del servizio finanziario (o semplicemente “Ragioniere” dell’Ente) discendono principalmente dal ruolo e dalle funzioni attribuite dal Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

L’art. 153 del Tuel, denominato “Servizio economico-finanziario”, comma 1, affida a tale figura “il coordinamento e la gestione dell’attività finanziaria” dell’ente, sottolineando sia un potere di coordinamento generale, sia un potere esclusivo di gestione dell’attività finanziaria nel suo aspetto prettamente tecnico-contabile.

In tal senso si esprime anche il successivo comma 4: esso “è preposto... alla regolare tenuta della contabilità”; preposto significa che è messo a capo e ne è l’unico responsabile.

Spettano al Ragioniere anche altre funzioni:

- la “verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi”,
- la “verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese”;
- la “la salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica” (art. 153, comma 4 del Tuel);
- le attestazioni di copertura delle spese in relazione alle disponibilità effettive di bilancio;
- la resa dei pareri di regolarità contabile sulle deliberazioni di Giunta e di Consiglio dell’Ente, che non siano mero atto di indirizzo (art. 49, comma 1, del Tuel);

- la predisposizione e la sottoscrizione del documento unico di programmazione (DUP) e del bilancio preventivo dell’Ente, ai sensi degli artt. 151, comma 1 e artt. 162 e segg., del Tuel;
  - la predisposizione e la sottoscrizione del rendiconto generale della gestione dell’Ente, ai sensi degli artt. 151, comma 7 e 227, del Tuel;
  - le segnalazioni di situazioni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio al Sindaco, al Presidente del Consiglio, al segretario, all’organo di revisione e alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti (art. 153, comma 6, del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267).
- L’attestazione di copertura finanziaria delle determinazioni dei Responsabili dei servizi è effettuata nell’ambito del visto di regolarità contabile ex art. 183, comma 7, del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Vedasi anche l’art. 191 del Tuel in tema di regole per l’assunzione di impegni e per l’effettuazione di spese. L’aspetto comunque più qualificante di tale figura risiede nel fatto che il Ragioniere, nell’esercizio delle sue funzioni, “agisce in autonomia” (art. 153, comma 4 del Tuel), ovvero senza alcuna direzione o condizionamento da parte di altri soggetti. Inoltre, sulla base dell’art. 147, comma 2, lett. c), del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, spetta solo ed esclusivamente a tale figura: “garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica”.

Vi è, fra l'altro, un aspetto assai interessante che qualifica ulteriormente la figura del Ragioniere: il controllo finanziario viene svolto "mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza" e "sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario... prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi". Quindi trattasi di funzioni di controllo del tutto trasversali ed indipendenti che interessano tutti gli organi ed i responsabili che operano nell'ente locale.

Ancor più interessante è pure l'estensione del controllo agli equilibri degli organismi esterni, che espande il perimetro di esercizio delle funzioni del Ragioniere al di fuori dell'organizzazione propria dell'Ente di appartenenza: "3. Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni" (art. 147-*quinquies*, comma 3, del Tuel).

Vedasi:

- ARDEL, *Insostenibilità degli adempimenti imposti ai servizi finanziari degli Enti Locali*, Cefalù 9 febbraio 2015.
- atti del Convegno: "I difficili ruoli dei responsabili dei servizi finanziari e dei revisori degli enti locali. Criticità e proposte" in Assemblea nazionale ANCI a Rimini il 24 ottobre 2018.
- M. BELLESIA ([www.bellesiamauro.it](http://www.bellesiamauro.it)), *La difficile situazione dei responsabili dei servizi finanziari dei Comuni e le iniziative per migliorarla*, in "Azienditalia", n. 10/2018.
- M. BELLESIA, [www.bellesiamauro.it](http://www.bellesiamauro.it) Ragionieri comunali con albo, ItaliaOggi, 17 maggio 2019.
- M. BELLESIA, [www.bellesiamauro.it](http://www.bellesiamauro.it) L'attuale ruolo del responsabile del servizio finanziario, in "Azienditalia", n. 8-9/2019.
- M. BELLESIA, [www.bellesiamauro.it](http://www.bellesiamauro.it), *Manuale del Ragioniere comunale. Come si applica e come funziona la contabilità di un ente locale*, Maggioni, 2019.
- M. BELLESIA, [www.bellesiamauro.it](http://www.bellesiamauro.it) Verso un al-

bo per i Ragionieri degli enti locali, ItaliaOggi, 27 dicembre 2019.

Un altro articolo del Tuel fondamentale in tema di responsabilità del Ragioniere, nonché degli altri responsabili dei servizi, è l'art. 191 che considera le regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese:

"1. Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria... Nel caso di spese riguardanti trasferimenti e contributi ad altre amministrazioni pubbliche, somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, il responsabile del procedimento di spesa comunica al destinatario le informazioni relative all'impegno. La comunicazione dell'avvenuto impegno e della relativa copertura finanziaria, riguardanti le somministrazioni, le forniture e le prestazioni professionali, è effettuata contestualmente all'ordinazione della prestazione con l'avvertenza che la successiva fattura deve essere completata con gli estremi della suddetta comunicazione...

3. Per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la Giunta, entro venti giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al Consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'articolo 194, comma 1, lett. e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della Giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine. ...

4. Nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione dell'obbligo indicato nei commi 1, 2 e 3, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione e per la parte non riconoscibile ai sensi dell'articolo 194, comma 1, lettera e), tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la

fornitura. Per le esecuzioni reiterate o continuative detto effetto si estende a coloro che hanno reso possibili le singole prestazioni...”.

Completa il quadro normativo l’art. 147-bis (Controllo di regolarità amministrativa e contabile) che precisa le principali modalità attraverso le quali si esplicano le funzioni di controllo del Ragioniere, ovvero il rilascio dei pareri sulle delibere ed i visti sulle determinazioni:

“1. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è assicurato, nella fase preventiva della formazione dell’atto, da ogni responsabile di servizio ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità tecnica attestante la regolarità e la correttezza dell’azione amministrativa.

Il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del parere di regolarità contabile e del visto attestante la copertura finanziaria...”.

Fatto il punto sulle principali funzioni del Responsabile del servizio finanziario, si può procedere ad individuare le fattispecie più comuni che qualificano l’esercizio improprio delle medesime funzioni, evidenziando i profili di responsabilità conseguenti, anche attraverso alcuni riferimenti giurisprudenziali.

### **Attestazione di entrate non veritiere**

Non solo in fase di redazione del bilancio preventivo (art. 153, comma 4, del Tuel), ma anche nella salvaguardia degli equilibri di bilancio (art. 193 e art. 194 Tuel) ed in sede di rendiconto generale (artt. 151, comma 7, 227, 228, comma 3, del Tuel), al Ragioniere spetta il controllo, la verifica e l’attestazione di veridicità delle entrate di bilancio.

Il momento che testimonia l’avvenuto controllo coincide con il rilascio del parere tecnico e contabile del Ragioniere sulle rispettive deliberazioni, ai sensi dell’art. 49, del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Pareri contabili positivi sui bilanci o sulle variazioni di bilancio, in presenza di entrate non veritiere o accertamenti sovradimensionati espongono in termini di responsabilità, in primis, il Ragioniere, in

quanto unico soggetto preposto alla verifica delle entrate avanzate da tutti i responsabili dei servizi. La responsabilità del Ragioniere, non diminuisce peraltro quella di altri soggetti, specie se viene trattato in inganno da specifici comportamenti elusivi. Vedasi, in tal senso ed a titolo di esempio, la Corte dei conti, sez. giurisdizionale centrale d’appello 23 marzo 2020, sent. n. 54, che condanna sindaco, amministratori, dirigenti, segretario e organo di revisione, per non aver svolto, con colpa grave, una adeguata attività di vigilanza. In particolare la Corte rileva l’assenza di valide attestazioni in merito alla presenza di debiti fuori bilancio da riconoscere. Il danno in questo caso viene quantificato nella spesa sostenuta dall’Ente per interessi passivi a fronte di una anticipazione di tesoreria maggiore di quella concedibile, calcolata su volumi di entrate correnti non veritiere.

### **Cancellazione di residui attivi/riaccertamento dei residui in sede di rendiconto**

L’eliminazione di residui attivi (ovvero di crediti) senza una puntuale e analitica dimostrazione dei presupposti da parte dei vari responsabili dei servizi, è foriera di danno erariale e rappresenta generalmente una grave irregolarità contabile. Ciò normalmente genera profili di responsabilità anche nei confronti del Responsabile del servizio finanziario. Su tale argomento vi è un’ampia giurisprudenza; vedasi, a mero titolo di esempio:

- la deliberazione n. 40 del 27 aprile 2016, la Corte dei conti, sezione regionale di controllo per l’Emilia-Romagna;
- la Corte dei conti, sez. Auton. delib. 31/16 “Prime analisi sugli esiti del riaccertamento straordinario dei residui nei Comuni”.

### **Accertamenti di entrate future**

Il divieto di prevedere e accertare entrate di competenza degli anni futuri costituisce un principio base dell’ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, non solo quello attuale di cui al d.lgs. 23 giugno 11, n. 118, ma anche quello precedente di cui al d.lgs. 25 febbraio 1995, n. 77.

Infatti, il punto 16 dell'allegato 1 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 dispone testualmente: "È esclusa categoricamente la possibilità di accertamento attuale di entrate future in quanto ciò darebbe luogo ad un'anticipazione di impieghi (ed ai relativi oneri) in attesa dell'effettivo maturare della scadenza del titolo giuridico dell'entrata futura, con la conseguenza di alterare gli equilibri finanziari dell'esercizio finanziario".

Sull'utilizzo improprio delle entrate future, si veda:

- il divieto di anticipare introiti futuri come sancito dalla sentenza n. 213/2008, del 18 giugno 2008 della Corte Costituzionale, con riferimento alla legge della Regione Sardegna n. 21/06;
- la sent. 228/2017 della Corte Costituzionale sul collegamento, previsto dal Tuel, tra il mandato elettorale e il sistema sanzionatorio del mancato perseguimento, sotto il profilo statico e dinamico, degli equilibri di bilancio.

Sul fatto che gli accertamenti di entrate future alterano direttamente gli equilibri di bilancio e quindi costituiscono grave irregolarità contabile, ai sensi dell'art. 1, comma 167, della l. 266/2005, vedasi la Corte dei conti, sezione autonomie, delibera n. 6/AUT/2006 "Linee guida per l'attuazione dell'art. 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali" nell'ambito del controllo collaborativo della Corte dei conti di cui alla l. 131/2003. Vedasi anche Corte dei conti, sez. regionale di controllo per il Veneto, delibera n. 182 del 15 luglio 2013.

### **Rinvio di oneri al futuro**

Anche il rinvio di oneri al futuro, oltre all'accertamento di entrate future, è foriero di responsabilità del Ragioniere, in quanto altera gli equilibri di bilancio. Si veda in proposito la sent. 386 del 19 novembre 2008 della Corte Costituzionale che ha limitato la possibilità di rinvio al futuro delle sole spese continuative e ricorrenti e ha dichiarato l'illegittimità costituzionale della legge della Regione Calabria n. 22/07 che rinviava al futuro la copertura finanziaria dei disavanzi aziendali di trasporto.

Rimangono comunque ferme le eccezioni previste dalla legge fra le quali la fattispecie di "disavanzo tecnico" (riplanabile in 30 anni), come definito dall'art. 3, comma 13, del d.lgs. 23 giugno 11, n. 118 in relazione alla prima applicazione della nuova contabilità armonizzata di cui al decreto stesso. Vedasi anche le modalità indicate nel punto 9.3 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al citato d.lgs. 118/2011. Sul punto è intervenuta anche la Corte Costituzionale con sent. n. 6/2017.

### **Apposizione del "visto si liquida" su una fattura, senza preventiva assunzione di impegno di spesa**

La semplice apposizione del "visto si liquida" sulle fatture al fine di procedere al loro pagamento, costituisce un retaggio del passato, non più consentito dall'ordinamento finanziario e contabile vigente. Sembra comunque che, nella realtà dei fatti, tale pratica sia ancora utilizzata, come testimonia la Corte dei conti, prima sezione Centrale d'Appello, sent. 60 del 25 marzo 2020.

Tale fattispecie viene generalmente considerata una grave irregolarità contabile dalla giurisprudenza prevalente che rileva normalmente profili di responsabilità del Ragioniere nel caso consenta pagamenti in mancanza del provvedimento di impegno della spesa, in palese contrasto con le disposizioni dell'art. 183 del Tuel e con le regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese, di cui all'art. 191 del Tuel.

### **Debiti fuori bilancio**

Il Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, considera i debiti fuori bilancio prevalentemente sotto il profilo (ed i limiti) del loro riconoscimento da parte dell'ente locale e, pertanto, non si rinviene nella legislazione una precisa nozione della fattispecie. Nell'elaborazione dottrinale e nelle pronunce giurisprudenziali si considerano i debiti fuori bilancio quali obbligazioni pecuniarie riferibili all'ente, assunte in violazione delle norme di contabilità pubblica che riguardano la fase della spesa ed in par-

tiolare di quelle che disciplinano l'assunzione di impegni di spesa. Vedasi, ad esempio la Corte dei conti sez. reg. Emilia-Romagna pronuncia n. 11/06/parere n. 6.

Appare fondamentale, a riguardo, quanto indicato nell'art. 191 del Tuel che, disciplinando analiticamente le regole ed il procedimento di spesa, mira chiaramente a garantire il rispetto del principio di legalità nell'azione della P.A.

Una disamina di riferimento in tema di debiti fuori bilancio e ordinamento contabile si trova nel (tutt'ora valido, poiché mai abrogato, né diversamente disciplinato) Principio contabile n. 2 – Gestione nel sistema del bilancio, del 18 novembre 2008, dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'interno, ex art. 154, del Tuel d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Nel punto 90, del suddetto principio n. 2, l'Osservatorio rileva che la locuzione “fuori bilancio” è “da intendere riferita ad una fattispecie non considerata negli indirizzi programmatici e nelle autorizzazioni di bilancio approvate dal Consiglio, sia a livello annuale, sia pluriennale, perfezionate dalla Giunta con la definizione ed approvazione del Piano esecutivo di gestione”, rilevando che “nel caso in cui vi è stata l'acquisizione di beni e servizi in violazione di questa disciplina, il rapporto obbligatorio intercorre, ai fini della controprestazione, tra il privato fornitore e l'amministratore, funzionario o dipendente che hanno consentito la fornitura, fatto salvo il possibile riconoscimento del debito, da parte dell'ente, quale debito fuori bilancio; fattispecie eccezionale, normativamente disciplinata, che si colloca al di fuori del sistema di bilancio, autorizzatorio e finanziario”.

Il successivo punto n. 91 riporta la definizione della fattispecie: “Il debito fuori bilancio rappresenta un'obbligazione verso terzi per il pagamento di una determinata somma di denaro, assunta in violazione delle norme giuscontabili che regolano i procedimenti di spesa degli enti locali”, peraltro in linea con l'elaborazione dottrinale e le pronunce giurisprudenziali.

Il punto 94 precisa altri aspetti particolarmente rilevanti per le eventuali responsabilità del Ragio-

niere, degli altri responsabili dei servizi e degli amministratori dell'Ente:

“I principi generali dell'ordinamento richiedono agli amministratori e ai funzionari degli enti locali sia di evidenziare con tempestività le passività insorte che determinano debiti fuori bilancio, sia di adottare tempestivamente e contestualmente gli atti necessari a riportare in equilibrio la gestione modificando, se necessario, le priorità in ordine alle spese già deliberate per assicurare la copertura di debiti fuori bilancio insorti”.

Si fa presente che i provvedimenti di riconoscimento dei debiti fuori bilancio richiedono sempre il parere dell'Organo di revisione ai sensi dell'art. 239, lett. b), n. 6), del Tuel e debbono essere trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 23, comma 5, della l. 27 dicembre 2002, n. 289.

Si riportano qui di seguito alcune pronunce particolarmente significative in tema di responsabilità a seguito di debiti fuori bilancio.

Innanzitutto, occorre evidenziare il Consiglio di Stato, che con la sentenza n. 5138 del 3 settembre 2018, ha affermato il principio che senza forma scritta e senza impegno di spesa, la pubblica amministrazione non è vincolata e ciò ha evidenti conseguenze sulle responsabilità personali e sui procedimenti di riconoscimento di debito fuori bilancio.

Vedasi anche Corte di Cassazione sentenza n. 30109/2018, secondo la quale la prestazione resa in mancanza del contratto, anche in presenza dell'impegno e del visto contabile, è da considerarsi debito fuori bilancio in considerazione del fatto che l'impegno di spesa deve pur sempre conseguire a un atto contrattuale giuridicamente vincolante per l'Ente.

In tema di ritardato riconoscimento di debiti fuori bilancio nelle modalità di cui all'art. 194 del Tuel, si veda la sezione regionale di controllo per la Campania, della Corte dei conti, delib. n. 249 del 8 novembre 2017 che ha rilevato la necessità di porre in essere la procedura di “riconoscimento” del debito fuori bilancio anche in presenza di un adeguato accantonamento a fondo rischi nel bilancio.

Nel caso vi sia una sentenza esecutiva (o altro provvedimento esecutivo), l'Ente è tenuto comunque procedere al tempestivo riconoscimento del debito, ricorrendone i presupposti di legge, ai sensi dell'art. 194, comma 1, lett. a) del Tuel e consentire, di conseguenza, la verifica da parte della Procura regionale della Corte dei conti della sussistenza di una possibile ipotesi di responsabilità erariale (Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione 20 dicembre 2018, n. 368).

La Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, con la deliberazione n. 265 del 17 ottobre 2017, ha affermato il principio che il debito derivante da una sentenza, per condanna al pagamento delle sole spese legali per il giudizio, determina un debito fuori bilancio, se non è stato disposto un idoneo accantonamento di somme nel fondo rischi.

La Corte dei conti, sezione regionale di controllo per la Lombardia, con la deliberazione n. 326 del 22 novembre 2017, ribadisce la necessità, in caso di condanna provvisoriamente esecutiva, di procedere al riconoscimento ex art. 194 Tuel con decorrenza dalla pubblicazione della sentenza, anche a fronte di congruo accantonamento a fondo per spese legali.

Un aspetto particolarmente importante per le responsabilità conseguenti al riconoscimento di debiti fuori bilancio riguarda la sussistenza di una valida ed idonea motivazione. Vedasi Tar Marche, sentenza 749/2013. In tal senso, un passaggio cruciale consiste nella valutazione e nella dimostrazione, anche in termini di congruità, dell'utilità della spesa e dell'arricchimento dell'Ente. Vedasi la sentenza delle sezioni unite della Cassazione, n. 23385/08 con particolare riguardo ai criteri di quantificazione dell'indennizzo in sede di azione generale di arricchimento di cui all'art. 2041 c.c.

In ultima analisi e sempre al fine di individuare eventuali profili di responsabilità in capo al Ragioniere dell'Ente, si sottolinea che il rendiconto generale di esercizio (ex art. 227 del Tuel) implica, fra le altre cose, l'attestazione di eventuali de-

biti fuori bilancio e la loro quantificazione, anche in termini di passività potenziali.

A tal proposito si evidenzia che l'espressione del parere di regolarità contabile (ex art. 49 del Tuel d.lgs. 267/2000) sulla delibera consiliare di approvazione del rendiconto, comporta necessariamente la valutazione dei rischi futuri, tramite quantificazione degli appositi fondi (fondo contenzioso, fondo passività potenziali, fondo ripiano perdite e così via) e attesta anche il mantenimento degli equilibri finanziari nel futuro (art. 147-*quinquies* del Tuel d.lgs. 267/2000).

Quindi, per poter esprimere il suddetto parere di regolarità contabile in piena consapevolezza e nel rispetto delle regole, il Ragioniere, operativamente e in tempi congrui, deve acquisire dagli altri responsabili dei servizi (ed eventualmente dagli altri soggetti indicati nell'art. 147-*quinquies* del Tuel) le informazioni necessarie allo scopo; in particolare, la documentazione degli eventuali debiti fuori bilancio riconoscibili, una relazione sul contenzioso in essere, le segnalazioni di eventuali rischi futuri e (in alternativa) le attestazioni di inesistenza di tali rischi.

(NOTA)

Vedasi a riguardo M. BELLESIA, [www.bellesiamau-ro.it](http://www.bellesiamau-ro.it), *Manuale del Ragioniere comunale. Come si applica e come funziona la contabilità di un ente locale*, Maggioli, 2019, cap. 24.5.1. Come si tutela il Ragioniere dal rischio di debiti fuori bilancio.

### **Atti privi di copertura finanziaria**

L'attestazione di copertura fu introdotta dall'originario art. 55, comma 5, della l. 8 giugno 1990, n. 142, poi trasfuso nel Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267, che disponeva testualmente: "Gli impegni di spesa non possono essere assunti senza l'attestazione della relativa copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario. Senza tale attestazione l'atto è nullo di diritto."

Il concetto di copertura finanziaria venne poi precisato e chiarito dalla delibera della Corte dei conti, n. 2/1991, quale "effettività di mezzi per far fronte alle spese" e poi ancora dal Principio contabi-

le n.2, Punti n.68 e n. 70, dell'Osservatorio di cui all'art.154 del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267. Attualmente, l'obbligo dell'attestazione di copertura finanziaria è previsto sui provvedimenti dei responsabili dei servizi (denominati di norma determine o determinazioni) che comportano impegni di spesa, ex art. 183, comma 7 del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267; tali provvedimenti sono trasmessi al Responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria.

L'art. 191, comma 1, del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese), ribadisce che "1. Gli enti locali possono effettuare spese solo se sussiste l'impegno contabile registrato sul competente programma del bilancio di previsione e l'attestazione della copertura finanziaria ...".

Pertanto, le condizioni generali per poter effettuare spese (oltre all'approvazione del bilancio preventivo che autorizza le spese stesse) sono:

- 1) l'avvenuta registrazione dell'impegno contabile da parte della Ragioneria (o prenotazione di impegno, vedasi cap. precedente);
- 2) l'esistenza dell'attestazione della copertura finanziaria da parte del responsabile del servizio finanziario.

In tema di conseguenze in caso di mancata copertura finanziaria, la giurisprudenza ha evidenziato nel corso degli anni orientamenti non sempre uniformi.

Per ultimo la Corte di Cassazione, civile ord. sez. 1 num. 6919, 11 marzo 2019, conferma da un lato la radicale nullità degli atti amministrativi privi di copertura finanziaria, ma ribadisce anche i necessari requisiti di dettaglio nell'impegno delle spese ex art. 191 del Tuel.

Relativamente ai lavori di somma urgenza non regolarizzati vedasi la Corte costituzionale, sent. 26/01. La Corte dei conti Toscana (sez. g. 177/15) ha ritenuto responsabili l'assessore ed il segretario dell'ente che hanno riconosciuto debiti fuori bilancio senza una idonea verifica della sussistenza dei presupposti normativi.

## Conseguenze del rilascio del parere di regolarità contabile

Sulla base dell'ordinamento attuale, il Responsabile del servizio finanziario rilascia il parere di regolarità contabile su ogni proposta di deliberazione sottoposta alla Giunta e al Consiglio, che non sia mero atto di indirizzo, qualora comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, ai sensi dell'art. 49 del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Il parere di regolarità contabile ha pertanto una valenza fondamentale, non solo sotto l'aspetto gestionale, ma anche sotto gli eventuali profili di responsabilità che potrebbero derivare.

Il parere ha natura di una dichiarazione di giudizio e non di manifestazione di volontà; è, in altri termini, espressione della funzione consultiva e, in quanto tale, atto interno endoprocedimentale rientrante nella fase preparatoria del procedimento amministrativo.

Per approfondimenti si rinvia a:

- Consiglio di Stato, sez. V, sent. n. 680 del 25 maggio 1998;
- Corte dei conti sez. II centr. 960/2017;
- Corte dei conti, sez. giurisdizionale della Toscana, sent. n. 273 del 3 luglio 2019.

(NOTA)

Vedasi anche M. BELLESIA, *www.bellesiamauero.it, Manuale del Ragioniere comunale. Come si applica e come funziona la contabilità di un ente locale*, Maggioli, 2019.

In merito agli eventuali profili di responsabilità connessi al rilascio del parere di regolarità contabile, si evidenzia innanzitutto la posizione assunta dal Ministero dell'interno, con circ. F.L. 1 ottobre 1997, n. 25/97, a seguito del riordino del sistema dei pareri sulle deliberazioni effettuato dalla l. 127/2017; la suddetta circolare precisava: "... È opportuno sottolineare, al riguardo, che il parere o visto di regolarità contabile da parte del responsabile del servizio finanziario non può intendersi come sostitutivo del soppresso parere di legittimità a rilevanza esterna espresso dal segretario dell'ente.

Esula pertanto dall'attività richiesta al servizio finanziario qualunque accertamento sulla legittimità della spesa e sulla attinenza o meno ai fini istituzionali dell'ente.

Va evidenziato, inoltre, che il parere o visto di regolarità contabile attesta che il provvedimento (deliberazione o determinazione), oltre al rispetto delle competenze proprie dei soggetti dell'ente, contiene l'esatta imputazione della spesa alla pertinente partizione del bilancio e riscontra la capienza del relativo stanziamento...".

Anche i successivi Principi contabili n. 1 e n. 2 del 18 novembre 2008 dell'Osservatorio per la finanza e la contabilità degli enti locali presso il Ministero dell'Interno, interpretarono i contenuti del parere di regolarità contabile, non solo sotto l'aspetto giuridico-contabile, ma anche sotto il profilo organizzativo. Molte indicazioni sono tutt'ora valide poiché non sono state disciplinate dai nuovi principi contabili di cui al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

In particolare, il Principio n. 2, Punto n.72, dispone: "Il visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria apposto dal responsabile del servizio finanziario si limita alla verifica della effettiva disponibilità delle risorse impegnate e agli altri controlli indicati nel precedente punto 66. Ogni altra forma di verifica della legittimità degli atti compete ai soggetti che li hanno emanati."

La recente sentenza n. 273 del 3 luglio 2019 della Corte dei conti, sez. giurisdizionale della Toscana, sembra confermare le linee interpretative del Ministero dell'Interno e dell'Osservatorio sopra indicate, anche per espressa citazione delle stesse. Un passaggio finale risulta particolarmente significativo: "imputare al citato responsabile [Responsabile del servizio finanziario ex art. 153 del Tuel d.lgs. 267/2000]... la finalità istituzionale di verifica di legittimità della spesa non appare, nella specie, accoglibile ...".

Tuttavia, fermo restando quanto sopra indicato, la giurisprudenza non ha ancora definito un orientamento chiaro e universalmente accettato sulle conseguenze del rilascio del parere di regolarità contabile.

Solamente nel caso di pareri negativi o contrari vi è una certa chiarezza. Infatti il comma 4 dell'art. 49 del Tuel dispone che se la Giunta o il Consiglio intendono deliberare ugualmente, pur in presenza di un parere di regolarità contabile negativo del Funzionario responsabile, devono indicare nella deliberazione stessa i motivi della scelta. Il Responsabile del servizio finanziario, una volta adottata la delibera (con il proprio parere negativo), è comunque tenuto a dar corso agli atti relativi conseguenti, compresi i mandati di pagamento, agendo, in questa veste, come semplice esecutore di una scelta della quale l'organo collegiale ne ha assunto tutta la responsabilità amministrativa e contabile. Vedasi il Consiglio di Stato, sezione quinta, sent. n. 680 del 25 maggio 1998.

### **Veridicità dei dati del rendiconto**

La sentenza della sezione giurisdizionale regionale della Corte dei conti della Toscana, n. 140/2019, affronta un caso specifico abbastanza frequente. Trattasi del rapporto tra Amministratori e responsabili dei servizi. La sentenza dispone che non sussiste responsabilità amministrativa contabile in capo agli Organi di governo che approvano il rendiconto, se esso contiene dati non chiari o non veritieri imputabili a comportamenti dei funzionari. Si rinvia a quanto indicato nel punto precedente in tema di rilascio del parere di regolarità contabile.

### **Ritardati pagamenti**

Trattasi, anche in questo caso, di una fattispecie specifica, ma abbastanza frequente nella realtà dei fatti. Le evidenti difficoltà di cassa dell'ente possono esentare il responsabile del servizio finanziario dal danno erariale per interessi moratori; il principio è sancito dalla Corte dei conti giurisdizionale centrale d'appello, sent. n. 307 del 9 settembre 2019.

Al fine di contenere evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, l'art. 9, comma 1, lett. a) del d.l. 1 luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, nella legge 3 agosto 2009, n. 102, ha introdotto una specifica norma secondo la quale il funzionario che adotta provvedimenti



ti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio e con le regole di finanza pubblica; la violazione dell'obbligo comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa.

Sul tema è intervenuta la Corte dei conti a sezioni riunite in sede di Controllo con pronuncia n. 28/CONTR/2010 del 4 giugno 2010, affermando che ciascuna Amministrazione deve approvare i documenti di programmazione secondo modalità che consentano di coniugare le aspettative di adempimento nei termini di pagamento (senza generare ritardi inesorabilmente fonte di responsabilità) con il rispetto dei saldi di cassa imposti dal legislatore. Qualora lo stanziamento di bilancio, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi.

### **Sovrastima di residui attivi per nascondere un disavanzo**

Sussiste danno erariale per il Ragioniere che altera la reale situazione contabile dell'Ente attraverso una sovrastima dei residui attivi, anche se spinto dagli organi politici, secondo la Corte dei conti, sezione giurisdizionale Toscana sent. n. 140/2019. L'alterazione delle poste di bilancio "corrette" avendo lo scopo di dissimulare il disavanzo, oltre a indurre in errore l'organo di indirizzo politico che approva il bilancio, incide sulle scelte gestionali e impedisce l'adozione di misure di risanamento, ingannando allo stesso tempo i terzi, creditori, dipendenti, organi di controllo sulla reale situazione finanziaria dell'ente.

### **Presenza di "costi impliciti" non adeguatamente evidenziati nei contratti di swap**

Anche in questa fattispecie, vi è una ampia giurisprudenza, pur non sempre con orientamenti univoci.

Una posizione comunque ricorrente conduce a profili di responsabilità erariale nel caso di mancata evidenziazione di costi impliciti al momento della sottoscrizione di contratti di derivati o swap, sia in capo al Ragioniere, sia in capo agli Organi di governo. Vedasi, a titolo di esempio, la Corte di Cassazione sent. n. 9680/2019.

### **Assunzioni di personale illegittime**

Sulle assunzioni illegittime, la responsabilità maggiore è generalmente in capo al Segretario e/o al responsabile del personale. Il Ragioniere può far valere l'interpretazione della circolare n. 25/1997 del Ministero dell'interno, in base alla quale "esula pertanto dall'attività richiesta al servizio finanziario qualunque accertamento sulla legittimità della spesa e sulla attinenza o meno ai fini istituzionali dell'ente". Inoltre, la norma che qualifica il parere contabile prevede che spetti al responsabile finanziario verificare l'osservanza dei principi e delle procedure tipiche previste dall'ordinamento contabile e finanziario, la giusta imputazione al bilancio, la disponibilità del fondo iscritto sul relativo intervento, l'osservanza delle norme fiscali e ogni altra valutazione riferita ai soli aspetti contabili – economici e finanziari del procedimento formativo dell'atto, non certo quella della verifica della legittimità dell'atto".

Vedasi la Corte dei conti sezione giurisdizionale per la regione Campania sentenza n. 175/2017.

### **Spese di rappresentanza**

La Corte di Cassazione, sezione 6 penale, con la sent. 16529 del 2017, è intervenuta in tema di spese di rappresentanza e peculato. Vi sono due punti della sentenza significativi per la specifica responsabilità in capo al Responsabile del servizio finanziario ex art. 153 del d.lgs. 267/2000; si citano i due punti poiché possano giocare a favore del Ragioniere quando non si trova ad essere contemporaneamente funzionario responsabile del procedimento di spesa: "non vi è alcuna indicazione certa in atti della affermata facoltà del Responsabile finanziario di esaminare approfonditamente i titoli di pagamento e di

bloccarne effettivamente l'esecutività se ritenuti in qualche modo illegittimi", "... e, dall'altro, che le determine di spesa, con le quali le somme venivano destinate a determinati scopi, e la relativa liquidazione erano stati adottati con un unico atto, con ciò rendendo il possibile controllo di un terzo praticamente impossibile."

Le eventuali fattispecie di responsabilità debbono comunque essere considerate caso per caso, come dimostra l'ampia giurisprudenza in materia.

### **Incarichi legali in presenza di avvocatura interna**

La Corte dei conti, sezione giurisdizionale per la Regione Lombardia, con la sentenza n. 102 del 4 luglio 2017, ritiene che è fonte di danno erariale l'affidamento dell'incarico ad un legale esterno all'ente, nel caso in cui l'amministrazione possieda un'avvocatura interna. In tal senso si esprimono molte altre sentenze.

Si veda il Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118, punto 5.2.

### **Utilizzo anticipazioni per effettuare maggiori spese**

Trattasi di una fattispecie emersa a seguito delle anticipazioni di cassa (ex d.lgs. 35/2013) che gli enti locali potevano ottenere al fine di poter pagare i propri debiti certi, liquidi ed esigibili, ma che, nella realtà dei fatti, sono state contabilizzate ed utilizzate per altri fini, pur in presenza dell'esplicito divieto di cui all'art. 3, comma 17, della l. 24 dicembre 2003, n. 350: "... Non costituiscono indebitamento, agli effetti del citato art. 119, le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite massimo stabilito dalla normativa statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio."

Il caso prospettato genera normalmente responsabilità; si veda in proposito:

- Corte Cost. sent. 181/2015;

- Sezione regionale per la Campania, della Corte dei conti, pronuncia n. 228 del 15 ottobre 2015;
- Corte dei conti, sez. di Controllo Lazio, delib. n. 103/2016/DORG

### **Il mancato aggiornamento degli inventari**

Trattasi di un adempimento tipico di norma afferente alle attività ragionieristiche disciplinato dall'art. 230, comma 7, del Tuel. La Corte dei conti Lombardia (n. 4/2007) ribadisce l'obbligo per tutti i comuni dell'aggiornamento annuale dell'inventario e sostiene che il mancato aggiornamento costituisce grave irregolarità gestionale.

### **Fondo crediti dubbia esigibilità (FCDE)**

La determinazione del FCDE è compito precipuo del Responsabile del servizio finanziario.

L'art. 167 del Tuel, d.lgs. 18 agosto 2000, n. 267 definisce le funzioni ed i contenuti essenziali del FCDE; esso è determinato, in sede di bilancio preventivo, in considerazione dell'importo degli stanziamenti di entrata di dubbia e difficile esazione, secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118; in sede di rendiconto, costituisce una quota del risultato di amministrazione accantonata senza possibilità di diverso utilizzo.

La deliberazione n. 116/2016 della Corte dei conti della Toscana ha rilevato una grave irregolarità contabile nel caso di non corretta determinazione del FCDE e la presenza di un disavanzo non dichiarato.

### **Oneri di urbanizzazione accertamento per cassa**

La Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per l'Emilia-Romagna, con la deliberazione 16 gennaio 2018, n. 6 evidenzia come il Comune abbia commesso, con la registrazione per cassa dei citati permessi a costruire, una grave irregolarità contabile in quanto ci si è posti al di fuori dei principi contabili.

Le regole di contabilizzazione sono indicate nel Punto 3.11 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e seguono due precisi momenti connessi all'esigibilità dell'obbligazione sottostante: vi è una prima quota (oneri di urbanizzazione) immediatamente esigibile, collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente; la seconda quota (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell'opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione dell'opera. Pertanto, la prima quota è accertata e imputata nell'esercizio in cui avviene il rilascio del permesso, la seconda è accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all'esercizio in cui si prevede l'esigibilità.

### **Gli esimenti della significatività e della rilevanza**

In sede di consuntivo ed in relazione ad eventuali fattispecie di responsabilità circa l'esattezza e la veridicità dei dati e delle informazioni, è opportuno tener presente il principio della significatività e della rilevanza, di cui al punto 6 dell'allegato 1 al d.lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

“Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Pertanto, la correttezza dei dati di bilancio non si riferisce soltanto all'esattezza aritmetica, bensì alla ragionevolezza, ed all'applicazione oculata e corretta dei procedimenti di valutazione adottati nella stesura del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio.

Errori, semplificazioni e arrotondamenti sono tecnicamente inevitabili e trovano il loro limite nel concetto di rilevanza; essi cioè non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari.

L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio d'esercizio. L'informazione è rilevante se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisio-

ni degli utilizzatori prese sulla base del sistema di bilancio. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta, valutata comparativamente con i valori complessivi del sistema di bilancio, e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione”.

Quindi, anche il concetto di “grave irregolarità contabile” va interpretato alla luce dei principi generali o postulati della significatività e della rilevanza (punto 6 dell'all. 1 al d.lgs. 118/2011) e della prevalenza della sostanza sulla forma (punto 18 dell'all. 1 al d.lgs. 118/2011).

### **L'elemento “complessità”**

Anche l'elemento “complessità” può essere rilevante in sede di giudizio di responsabilità e può giocare a favore del Responsabile del servizio finanziario. Per un approfondimento di come la sussistenza di elementi di elevata complessità, influisce sulla responsabilità contabile si veda la Corte dei conti, sezione giurisdizionale regionale per il Molise, sent. n. 21 del 25 giugno 2019.

La questione della complessità tecnica amministrativa in tema di contabilità degli enti locali è peraltro nota anche alla Corte Costituzionale che con la sentenza n. 247 del 29 novembre 2017 in tema di saldo di finanza pubblica e schemi di bilancio precisa: “Questa Corte non ignora il pericolo che l'accentuarsi della complessità tecnica della legislazione in materia finanziaria possa determinare effetti non in linea con il dettato costituzionale e creare delle zone d'ombra in grado di rendere ardua la giustiziabilità di disposizioni non conformi a Costituzione. In ogni caso, è concreto il rischio che un tale modo di legiferare pregiudichi la trasparenza in riferimento al rapporto tra politiche di bilancio, responsabilità politica delle strategie finanziarie e accessibilità alle informazioni da parte delle collettività amministrative”. A riguardo si vedano anche le precedenti sentenze n. 144/2016 in tema di comprensibilità dei bilanci tecnici e n. 6/2017 sulla fattispecie del “disavanzo tecnico” ex art. 3, comma 13, del d.lgs. 118/2011.