

Ragionieri

L'attuale ruolo del responsabile del servizio finanziario

di Mauro Bellesia - Responsabile dei servizi finanziari del Comune di Vicenza

Negli ultimi anni si riscontrano vari segnali diretti ad una rivalutazione del ruolo del Responsabile del servizio finanziario, nell'ambito di una maggiore consapevolezza degli interessi generali sottesi alle sue competenze. Tutti i recenti interventi sembrano indicare l'opportunità di introdurre qualche forma di garanzia che ne rafforzi l'autonomia, peraltro già garantita dal TUEL. Una panoramica delle competenze può essere utile all'attuale dibattito.

Le peculiarità delle funzioni del Responsabile del servizio finanziario

Rinviando alla tavola 1 (posta a conclusione dell'articolo), per una analisi dettagliata delle competenze del Responsabile del servizio finanziario, si evidenziano le principali attribuzioni che contraddistinguono tale figura nell'ambito dell'ordinamento degli Enti Locali di cui al TUEL, D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, per poi commentare le novità ed i recenti sviluppi.

Innanzitutto, occorre sottolineare che il Responsabile del servizio finanziario è l'unico fra i responsabili di servizi espressamente citato dal TUEL. Infatti, l'art. 153, denominato "Servizio economico-finanziario" affida a tale figura "il coordinamento e la gestione dell'attività finanziaria" dell'ente (art. 153, comma 1 del TUEL); si rileva pertanto un potere di coordinamento e uno esclusivo di gestione dell'attività finanziaria nel suo complesso.

Rafforza la tesi il comma 4 del citato art. 153 TUEL: esso "è preposto ... alla regolare tenuta della contabilità"; preposto significa che è messo a capo e ne è responsabile.

È altresì "preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi", "alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese", nonché "alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica" (art. 153, comma 4, del TUEL).

Ma l'aspetto più qualificante è che "agisce in autonomia" (art. 153, comma 4, del TUEL).

Agire in autonomia vuol dire senza alcuna direzione o condizionamento da parte di altri soggetti, fermo

restando, ovviamente, le regole dell'ordinamento finanziario e contabile e i vincoli di finanza pubblica, come espressamente previsto dall'art. 153, comma 4, del TUEL.

La presenza di una reale autonomia è sottolineata anche dall'ultima novità in tema di competenze del Responsabile del servizio finanziario; per effetto dell'art. 1, comma 903, della Legge n. 145/2018 il Ragioniere rimane l'unico soggetto che sottoscrive le certificazioni nei riguardi del Ministero dell'Interno (art. 1, comma 903, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145, che sostituisce l'art. 161 - Certificazioni finanziarie e invio di dati contabili - del TUEL). Nella disciplina precedente le certificazioni erano firmate anche dal segretario e dall'organo di revisione economico-finanziario.

L'art. 153, comma 4, del TUEL, va peraltro analizzato in relazione all'ulteriore funzione di controllo degli equilibri finanziari attribuita al Responsabile dei servizi finanziari dall'art. 147 del TUEL.

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" (art. 147, comma 2, lett. c), del TUEL).

Ma, anche in questo caso, vi è un aspetto interessante che riguarda come tale funzione viene svolta: "... mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi".

Il successivo art. 147-*quinquies* - Controllo sugli equilibri finanziari - precisa altre modalità molto importanti per il ruolo e la figura del Responsabile del servizio finanziario: "Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto 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".

Orbene, questo è il vero punto centrale della questione in esame che rende la figura del Responsabile del servizio finanziario peculiare ed atipica all'interno della struttura organizzativa di ogni Ente locale. Infatti, è certamente singolare che il Responsabile finanziario abbia una forma di potere di coordinamento e anche di direzione (si badi bene) non solo sulle figure del Segretario e Direttore generale, ma anche, addirittura, nei confronti degli Organi di governo (Giunta, Consiglio, Sindaco). Ed è ancor più strano che non vi sia alcuna garanzia e/o tutela specifica nell'ordinamento nei confronti di tale figura, e implicitamente degli interessi generali sottesi alle sue funzioni.

Ancor più singolare è pure l'estensione delle funzioni di controllo agli equilibri degli organismi esterni: "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), peraltro in funzione delle garanzie costituzionali di cui all'art. 81 della Costituzione.

Tutto ciò va sempre considerato alla luce del fatto che il Responsabile finanziario "agisce in autonomia" (art. 153, comma 4, del TUEL).

Si ricordano altre funzioni che qualificano e rafforzano i concetti suesposti. Il Responsabile finanziario:

- predispone il documento unico di programmazione - DUP (art. 153, comma 4 del TUEL),
- esprime il parere di regolarità contabile sulle delibere di Giunta e Consiglio che non siano mero atto di indirizzo (art. 49, comma 1, del TUEL),
- rende esecutive le determinazioni dei Responsabili dei servizi, apponendo il visto di regolarità contabile (art. 183, comma 7, del TUEL),
- controlla tutti i provvedimenti di liquidazione di spesa (art. 184, comma 4, del TUEL),

- effettua le segnalazioni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio al Sindaco, ai Revisori, al Consiglio e alla Corte dei conti (art. 153, del TUEL),
- predispone e sottoscrive il rendiconto generale della gestione (artt. 151, comma 7 e 227, del TUEL).

Le recenti rivalutazioni del ruolo del Responsabile finanziario

I segnali verso una rivalutazione della figura del Responsabile del servizio finanziario degli Enti Locali sono molteplici.

Il tentativo del D.L. n. 174/2012

Per primo si pone la norma a suo tempo disposta nella stesura iniziale del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, poi soppressa in sede conversione nella Legge 7 dicembre 2012, n. 213, che prevedeva la revoca dell'incarico solo in presenza di gravi irregolarità riscontrate nell'esercizio delle funzioni e previo parere obbligatorio di due dicasteri.

Letteralmente l'originario art. 3, comma 1, lett. c), prevedeva: "all'articolo 109, dopo il comma 2 è aggiunto il seguente: *2-bis*. L'incarico di responsabile del servizio finanziario di cui all'articolo 153, comma 4, può essere revocato esclusivamente in caso di gravi irregolarità riscontrate nell'esercizio delle funzioni assegnate. La revoca è disposta con Ordinanza del legale rappresentante dell'Ente, previo parere obbligatorio del Ministero dell'interno e del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato".

Il tentativo di introdurre forme di garanzia a favore del Responsabile del servizio finanziario non è andato a buon fine, per cui il D.L. n. 174/2012, convertito con modificazioni nella Legge n. 213/2012, ha prodotto ulteriori adempimenti e responsabilità senza prevedere alcun meccanismo di tutela e, come prevedibile, nella realtà dei fatti tale figura è stata poco considerata, come testimonia l'attuale scarsità di funzionari disposti ad assumere l'incarico (1).

La deliberazione della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Basilicata 7 agosto 2018, n. 34

La delibera riconosce la valenza strategica delle funzioni del Ragioniere di un Ente Locale: "non può essere compresa appieno la valenza strategica ... di voler ricoprire con una adeguata

(1) Vedasi gli 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. Vedasi anche Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) "La

difficile situazione dei responsabili dei servizi finanziari dei Comuni e le iniziative per migliorarla", in questa *Rivista* n. 10/2018, pag. 1259.

professionalità l'Ufficio di Ragioneria (o similare), se non si ha un quadro chiaro e, peraltro, fondato sulla evoluzione istituzionale che ha dovuto vivere tale Ufficio, in termini di nuove e più complesse attribuzioni. Evoluzione istituzionale che il complesso della normativa alluvionale di fonte parlamentare, succedutasi in questi anni, lo qualifica come struttura, nel contesto organizzativo di qualsiasi Ente Locale chiamata a svolgere una serie sempre più qualificata di compiti a supporto dell'attività degli altri uffici in cui l'Ente risulta articolato [...].

“Il Collegio non può tralasciare dal sottolineare come... con l'entrata in vigore del D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, i decisori politici subordinano le loro decisioni all'acquisizione prioritaria del punto di vista del responsabile proposto all'Ufficio di ragioneria [...]. A tale impegno istituzionale di massima se ne aggiungono altri, che, pur apparendo “minori”, dovrebbero contribuire a rendere la P.A. una “casa di vetro [...]”.

La medesima delibera riconosce anche un ruolo privilegiato nei rapporti con la Corte dei conti (ruolo c.d. di “ghostwriter”) “Le attività degli uffici di ragioneria degli Enti Locali, comunque, si arricchiscono, a distanza di poco più di tre anni - dal 2006 - di una ulteriore incombenza (dovere d'ufficio); quella di dover svolgere il compito di “ghostwriter” degli Organi di revisione economico-finanziaria, cui l'art. 1, c. 166, della legge n. 266/2005, richiede di compilare, in ogni sua parte, uno specifico questionario di controllo, all'inizio e a conclusione del ciclo annuale di bilancio ...

Infatti, il contraddittorio sostanziale si è venuto ad instaurare con gli uffici di ragioneria in quanto tali apparati detengono le informazioni necessarie, a supporto dello specifico controllo di natura finanziaria che la Corte stessa è chiamata a svolgere”.

Nell'ambito della medesima delibera è sottolineata anche la necessità di copertura, in tutti gli Enti che ne siano sprovvisti, del posto in organico del Ragioniere: “Tutto ciò richiede un cambiamento che - per il tema che si sta trattando - si possa declinare in una serie di impegni concreti:

1. la copertura, in tutti gli Enti che ne siano sprovvisti, del posto in organico del ragioniere (tanto più necessaria oggi che è diventata più ampia la platea degli Enti Locali sottoposti alle regole del Patto di stabilità interno...”

Inoltre, la Corte dei conti “deve poter contare, a livello periferico, su Uffici di Ragioneria all'altezza dei compiti istituzionali da curare” indicando in via

generale quali requisiti professionali di accesso la laurea in economia aziendale.

I requisiti per accedere alla posizione di Ragioniere

Oltre alla citata deliberazione 7 agosto 2018, n. 34 sopra citata, che prevede in via generale i requisiti professionali di accesso con riferimento alla laurea in economia aziendale e a determinate conoscenze informatiche, vi sono altre recenti indicazioni.

Sull'esistenza di adeguati requisiti professionali minimi dei Responsabili di Ragioneria si esprime indirettamente anche la Consulta nella sentenza 29 novembre 2017, n. 274 laddove riconosce che: “... Questa Corte non ignora la complessità tecnica delle regole di redazione dei bilanci degli enti territoriali e in particolare della redazione degli allegati schemi, caratterizzati da un alto grado di analiticità e, talvolta, da un rilevante deficit di chiarezza. In proposito è stato già affermato che tali regole devono essere assoggettate a interpretazione adeguatrice quando un loro potenziale significato possa entrare in collisione con i fondamentali principi di copertura della spesa e di equilibrio del bilancio contenuti nell'art. 81 Cost. e con gli altri precetti finanziari di rango costituzionale. Ove ciò non sia possibile siffatte regole risulterebbero costituzionalmente illegittime”.

Il rapporto tra Responsabile finanziario e Segretario

In tema di controlli interni bisogna evidenziare che la stesura iniziale del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, all'art. 3, comma 1, lett. d), nell'introdurre l'art. 147-bis del TUEL, prevedeva “Il controllo di regolarità amministrativa e contabile [...] sotto la direzione del Segretario”.

Tuttavia, in sede conversione nella Legge 7 dicembre 2012, n. 213, è stata eliminata la frase “e contabile” e ciò sta a significare che il Segretario non ha alcun potere di controllo di regolarità contabile, ma solo di regolarità amministrativa.

La finalità della norma sembra evidente ed è diretta a centralizzare nella figura del Segretario il controllo della “regolarità/legalità” dell'azione amministrativa, lasciando agli appositi soggetti interni ed esterni i controlli contabili (Organo di Revisione, Corte dei conti, MEF, Ministero dell'Interno, Tesoriere, Banda d'Italia, ecc.).

In tal senso vedasi la Corte dei conti, Sezione giurisdizionale per la regione Lombardia nella sentenza 31 ottobre 2018, n. 213, che affronta il caso di ingerenza

del Segretario in atti di natura contabile. Vedasi anche TAR Umbria, sentenza n. 466/2017 in tema di avocazione di atti di altri responsabili di servizi.

Il Manifesto dei Ragionieri e dei Revisori dell'anno 2018

Il "Manifesto dei ragionieri e dei revisori dell'anno 2018" è stato approvato il 24 ottobre 2018 (2), nel corso dell'Assemblea Nazionale ANCI a Rimini e rappresenta il frutto di un'analisi dell'attuale situazione delle Ragionerie e degli Organi di revisione degli Enti Locali. Per l'occasione si sono riunite tutte le Associazioni dei Ragionieri e dei Revisori, in rappresentanza di almeno il 60% degli operatori del nostro Paese.

Il documento segue un'analoga iniziativa dell'anno precedente approvata durante i lavori del convegno di venerdì 13 ottobre 2017, in sede di Assemblea Nazionale dell'ANCI a Vicenza.

In estrema sintesi le proposte contenute nel manifesto sono:

- 1) Semplificazione, quale esigenza ormai imprescindibile a fronte di una situazione giudicata insostenibile dalle Associazioni.
- 2) DUP - documento unico di programmazione. È auspicabile prevedere la scadenza nell'ambito dell'iter di approvazione del bilancio.
- 3) Variazioni di bilancio. Sono troppe, più di 30. Occorre semplificare le tipologie.
- 4) Riaccertamento dei residui, Fondo pluriennale vincolato, applicazione dell'avanzo. La normativa è troppo complessa, ricca di eccezioni e di difficile interpretazione. Servono poche regole chiare.
- 5) Parere/visto di regolarità contabile. Si chiede di definire meglio limiti e responsabilità conseguenti.
- 6) Fondo crediti di dubbia esigibilità. Si auspica la definizione di regole più semplici e precise.
- 7) La situazione del personale delle Ragionerie a seguito del perdurare del blocco del turnover ha prodotto in molti casi situazioni palesemente insostenibili. Anche la mancanza di tutele specifiche per la figura del Ragioniere e l'applicazione acritica dell'istituto della rotazione nell'ambito dell'anticorruzione genera ulteriori problematiche che meriterebbero una particolare attenzione da parte del legislatore.
- 8) La mole di adempimenti ha raggiunto livelli di complessità senza precedenti. Occorre procedere al

più presto a una razionalizzazione e all'eliminazione delle duplicazioni delle certificazioni e dell'invio delle informazioni.

9) Il sistema contabile attualmente in uso appare decisamente complesso specie per i piccoli Comuni.

10) La contabilità economico-patrimoniale. Si richiede un chiarimento metodologico alla luce della direttiva UE 85/2011.

11) Il bilancio consolidato. È un adempimento molto gravoso e non si percepisce l'utilità per i piccoli Comuni.

12) La normativa in tema di organo di revisione richiede un riordino ed una razionalizzazione.

L'atto di indirizzo dell'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali ex art. 154 TUEL, in tema di rotazione e di revoca del Responsabile del servizio finanziario

L'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali ex art. 154 del TUEL, ha approvato il 26 ottobre 2018 un importante atto di indirizzo sui provvedimenti di rotazione e di revoca che interessano la figura del Responsabile del servizio finanziario.

Trattasi sostanzialmente di un riconoscimento ufficiale delle competenze e del ruolo del Ragioniere che lo differenzia dagli altri funzionari/Dirigenti poiché garante dei principi costituzionali del buon andamento e degli equilibri di bilancio. Da ciò deriva la possibilità di considerare "infungibile" la figura del Ragioniere ai fini della rotazione degli incarichi e l'obbligo di adottare particolari criteri e procedure più vincolanti in caso di revoca, allo scopo di garantire la massima trasparenza e oggettività.

L'Osservatorio precisa che "La rotazione del responsabile del servizio finanziario - figura che in linea di principio non è esclusa dall'applicazione di tale misura ai sensi e per le finalità della legge 190/2012 ... deve tenere conto di due condizioni ...

A) ... che la rotazione non comprometta il buon andamento e la continuità dell'azione amministrativa e cioè che non siano in alcun modo compromesse le funzioni di conservazione e salvaguardia degli equilibri di bilancio".

Inoltre, "Tale garanzia non dovrà esaurirsi in una mera clausola di stile motivazionale ma dovrà indicare le concrete misure ... la sussistenza reale delle competenze professionali del nuovo responsabile

(2) Per visionare interamente il Manifesto si veda <http://www.anciveneto.org/index.php/le-nostre-indagini.html>.

Uno dei punti centrali del manifesto riguarda, per l'appunto, la richiesta di tutele specifiche nella consapevolezza che le funzioni

svolte sono particolarmente importanti nell'attuale fase congiunturale del nostro Paese.

necessarie per lo svolgimento delle attribuzioni del servizio finanziario.

B) considerata la sostanziale infungibilità della posizione del responsabile finanziario... l'Amministrazione potrà soprassedere dall'attuare tale misura di prevenzione della corruzione ...".

La posizione dell'Osservatorio costituisce certamente un passo avanti nell'auspicabile riconoscimento dell'importanza del ruolo svolto dal Responsabile del servizio finanziario presso l'Ente in cui opera; principio che in altri Paesi europei è, fra l'altro, già riconosciuto da tempo.

L'Osservatorio auspica anche particolari cautele nel caso di revoca del Ragioniere, stabilendo che l'Amministrazione potrà prevedere un procedimento disciplinato nell'ambito del regolamento di contabilità di cui all'art. 152 TUEL.

Al fine di garantire la massima oggettività nella rilevazione, valutazione e motivazione delle ragioni del provvedimento, la revoca sindacale dell'incarico di responsabile finanziario, attesa l'assoluta prevalenza delle sue attribuzioni alla tutela di profili ordinamentali, potrà essere limitata ai casi di gravi e riscontrati irregolarità contabili e subordinata all'acquisizione di un parere obbligatorio e vincolante del Consiglio dell'ente, da comunicare entro 30 giorni dall'adozione alla competente Sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Con ciò si auspica indirettamente anche una reintroduzione di qualche forma di tutela della figura del Ragioniere, così come a suo tempo disposta dal D.L. n. 174/2012, soppressa in sede di lavori parlamentari, che prevedeva la revoca dell'incarico solo in presenza di gravi irregolarità riscontrate nell'esercizio delle funzioni e previo parere obbligatorio di due dicasteri.

L'importanza del ruolo del Responsabile del servizio finanziario

In ultima analisi, sembra di notare una maggiore consapevolezza sull'importanza del ruolo svolto dal Responsabile del servizio finanziario, nel garantire non solo la regolarità degli atti solo il profilo contabile, ma anche e soprattutto gli equilibri di bilancio, viste le notevoli conseguenze che ricadono ingiustificatamente sulla collettività nei fenomeni di dissesto o di condizioni strutturalmente deficitarie.

Probabilmente la spinta maggiore in tale direzione giunge però dalle recenti sentenze della Corte costituzionale che evidenziano lo stretto legame tra le funzioni del Responsabile del servizio finanziario e i principi dell'equilibrio di bilancio di cui all'art. 81 Cost.:

- la sentenza 20 luglio 2016, n. 184 ricorda che "il bilancio è un 'bene pubblico'" nel senso che è funzionale a sintetizzare e rendere certe le scelte dell'ente territoriale, nell'ambito del rispetto delle regole e degli equilibri finanziari;

- la sentenza 29 novembre 2017, n. 247 indica con riferimento ai vincoli di finanza pubblica: "10. - 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 amministrate."

Inoltre, non si può prescindere dal concetto della copertura finanziaria delle spese, secondo la Consulta, poiché in caso contrario "il concetto di equilibrio dei singoli bilanci pubblici sarebbe sottomesso a una serie di potenziali variabili normative che metterebbero in crisi non solo l'equilibrio patrimoniale dell'ente, ma la sua stessa immagine di soggetto operante sul mercato in qualità di committente";

- la sentenza 17 maggio 2018, n. 101, sottolinea la complessità tecnica della legislazione in materia finanziaria ed il conseguente *deficit* di trasparenza bisognoso di un tempestivo e definitivo superamento;

- la sentenza 14 febbraio 2019, n. 18 è nuovamente intervenuta sul tema di equilibri di bilancio a seguito di allungamenti del tempo di rientro del disavanzo in caso di enti in predissesto, precisando che "Il principio dell'equilibrio di bilancio non corrisponde ad un formale pareggio contabile, essendo intrinsecamente collegato alla continua ricerca di una stabilità economica di media e lunga durata, nell'ambito della quale la responsabilità politica del mandato elettorale si esercita, non solo attraverso il rendiconto del realizzato, ma anche in relazione al consumo delle risorse impiegate." e, quindi, "la procedura del predissesto non può essere procrastinata in modo irragionevole, dovendosi necessariamente porre una cesura con il passato così da consentire ai nuovi amministratori di svolgere il loro mandato senza gravose 'eredità'".

Tale precisazione conduce inevitabilmente al più ampio principio di equità intergenerazionale che si estrinseca nella redazione di bilanci coerenti:

"L'equità intergenerazionale comporta, altresì, la necessità di non gravare in modo sproporzionato

sulle opportunità di crescita delle generazioni future, garantendo loro risorse sufficienti per un equilibrato sviluppo. È evidente che, nel caso della norma in esame, l'indebitamento e il deficit strutturale operano simbioticamente a favore di un pernicioso allargamento della spesa corrente. E, d'altronde, la regola aurea contenuta nell'art. 119, sesto comma, Cost. dimostra come l'indebitamento debba essere finalizzato e riservato unicamente agli investimenti in modo da determinare un tendenziale equilibrio tra la dimensione dei suoi costi e i benefici recati nel tempo alle collettività amministrate.”

In tal senso va precisato anche il ruolo degli amministratori, che si decifra dalle politiche di bilancio che approvano: “il principio di responsabilità nell'esercizio della rappresentanza democratica” impone di “scaglionare in un trentennio [ovvero in un periodo breve] gli accantonamenti inerenti al rientro del [eventuale] disavanzo[...]. In pratica, nessuno degli amministratori eletti o eligendi sarà nelle condizioni

di presentarsi al giudizio degli elettori separando i risultati direttamente raggiunti dalle conseguenze imputabili alle gestioni pregresse.”

Per quanto concerne infine la veridicità dei conti, nonché il principio di chiarezza e univocità delle risultanze di amministrazione, si veda la sentenza 20 dicembre 2017, n. 274.

Tutto ciò passa inevitabilmente attraverso l'effettiva correttezza formale e sostanziale dei bilanci e della contabilità negli Enti Locali; tutte condizioni che fanno capo alle funzioni del Responsabile del servizio finanziario, che a seguito del D.Lgs. n. 174/2012 assume una nuova funzione di garanzia del valore di matrice comunitaria dell'equilibrio di bilancio, consacrato nell'art. 81 Cost. e, non a caso, anche nella nuova formulazione dell'art. 97 Cost.

Per questi motivi il Responsabile del servizio finanziario dovrebbe avere tutele specifiche ed anche attenzioni particolari nell'ambito dei futuri contratti nazionali di lavoro (3).

Tavola 1 - L'elenco delle competenze del Responsabile del servizio finanziario

Coordina e gestisce l'attività finanziaria dell'Ente	“Al servizio è affidato il coordinamento e la gestione dell'attività finanziaria” dell'Ente, art. 153, comma 1, del TUEL, e D.Lgs. n. 118/2011.
Tiene la contabilità finanziaria ed economico-patrimoniale	Fra le competenze specifiche della figura del Ragioniere rientra, ovviamente, la tenuta della contabilità che, anche negli Enti di minori dimensioni, non è solo finanziaria, di competenza e di cassa, ma anche economico-patrimoniale. In tale fattispecie la responsabilità della regolare tenuta delle rilevazioni contabili è esclusiva. Letteralmente, il Ragioniere “è preposto ... alla regolare tenuta della contabilità”, art. 153, comma 4, del TUEL, e D.Lgs. n. 118/2011.
Verifica le previsioni del bilancio (verifiche di veridicità e di compatibilità)	Nel processo di formazione del bilancio preventivo, il Ragioniere ha un ruolo fondamentale di coordinamento e di verifica delle previsioni di bilancio proposte da tutti gli altri Responsabili dei servizi dell'Ente. Tale verifica si compie, per le entrate finanziarie, seguendo i criteri del principio della veridicità e, per le spese, in termini di compatibilità. Letteralmente “è preposto alla verifica di veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, da iscriversi nel bilancio di previsione”, art. 153, comma 4, del TUEL
Predisporre e sottoscrive il documento unico di programmazione (DUP) e il bilancio di previsione	Al Ragioniere spetta la predisposizione e la sottoscrizione del DUP e del bilancio preventivo dell'Ente, ai sensi degli art. 151, comma 1 e artt. 162 e segg., del TUEL. Sul bilancio è apposto il parere tecnico e contabile del Ragioniere, ai sensi dell'art. 49, del TUEL.
Partecipa alla redazione del programma triennale dei lavori pubblici ed elenco annuale	Il Ragioniere ha un ruolo fondamentale nella redazione del programma triennale dei lavori pubblici ed elenco annuale, non solo perché è parte integrante del documento unico di programmazione (DUP), ma anche perché individua/definisce le risorse finanziarie disponibili, nell'ambito dei limiti e degli equilibri di bilancio. “La realizzazione dei LLPP degli E.L. deve essere svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali che sono ricompresi nella SeO del DUP”. All. 4/1, p. 8.2, introdotto dall'art. 1, c. 505, L. 208/2015, poi abrogato da art. 217, c. 1, lett. ss-bis, D.Lgs. 50/2016 (lettera inserita dall'art. 129, c. 1, lett. n, D.Lgs. 19 aprile 2017, n. 56). “I programmi sono approvati nel rispetto dei documenti programmatori e in coerenza con il bilancio” (art. 21 D.Lgs. n. 50/2016). Vedasi anche il Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, allegato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011, punto 8.2 lett. i).
Partecipa alla redazione del programma biennale degli acquisti di beni e servizi	Il Ragioniere ha, altresì, un ruolo fondamentale nella redazione del programma biennale degli acquisti di beni e servizi perché anch'esso fa parte integrante del documento unico di programmazione (DUP) e deve essere redatto in conformità con le previsioni del bilancio.

(3) Vedasi Mauro Bellesia (www.bellesiamauro.it) “Ragionieri comunali con albo”, in Italia Oggi, 17 maggio 2019.

	<p>Il programma biennale degli acquisti di beni e servizi è stato introdotto dall'art. 1, c. 505, Legge n. 208/2015, poi abrogato dall'art. 217, c. 1, lett. ss-bis, D.Lgs. 50/2016 (lettera inserita dall'art. 129, c. 1, lett. n, D.Lgs. 19 aprile 2017, n. 56). Vedasi art. 21 D.Lgs. n. 50/2016 e il Principio contabile applicato concernente la programmazione di bilancio, allegato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011, punto 8.2 lett. i-bis).</p>
Verifica lo stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese	<p>Il Legislatore assegna al Ragioniere il compito di controllare gli stanziamenti di bilancio in corso d'anno; anche questa funzione riflette il ruolo di coordinatore nei confronti degli altri responsabili dei servizi. Letteralmente, "è preposto ... alla verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese" (art. 153, comma 4, del TUEL).</p>
È preposto alla salvaguardia degli equilibri della gestione e dei vincoli di finanza pubblica	<p>Anche in questo caso, al Ragioniere viene attribuito un ruolo di coordinamento e di garanzia, non solo in riferimento agli equilibri del bilancio, ma anche in relazione ai vincoli di finanza pubblica, fra cui quelli derivanti dall'appartenenza all'Unione Europea. Letteralmente, "è preposto ... alla salvaguardia degli equilibri finanziari e complessivi della gestione e dei vincoli di finanza pubblica", art. 153, comma 4, del TUEL.</p>
Agisce in autonomia nell'esercizio delle sue funzioni	<p>Il Ragioniere agisce in autonomia nelle attività di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - verifica di veridicità delle previsioni di bilancio presentate dagli altri servizi, - verifica periodica dello stato di accertamento delle entrate e di impegno delle spese, - tenuta della contabilità, - salvaguardia degli equilibri della gestione e dei vincoli di finanza pubblica. <p>Agire in autonomia significa senza alcuna direzione o condizionamento da parte di altri soggetti, fermo restando le regole le regole dell'ordinamento finanziario e contabile ed i vincoli di finanza pubblica; ciò è espressamente previsto dall'art. 153, comma 4, del TUEL.</p>
Esprime il parere di regolarità contabile sulle delibere di Giunta e Consiglio	<p>L'art. 49, comma 1, TUEL, dispone: "Su ogni proposta di deliberazione sottoposta alla Giunta e al Consiglio che non sia mero atto di indirizzo deve essere richiesto il parere, in ordine alla sola regolarità tecnica, del responsabile del servizio interessato e, qualora comporti riflessi diretti o indiretti sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente, del responsabile di ragioneria in ordine alla regolarità contabile. I pareri sono inseriti nella deliberazione."</p>
Rende esecutive le determinazioni dei Responsabili dei servizi, apponendo il visto di regolarità contabile	<p>"I provvedimenti dei responsabili dei servizi che comportano impegni di spesa sono trasmessi al responsabile del servizio finanziario e sono esecutivi con l'apposizione del visto di regolarità contabile attestante la copertura finanziaria", art. 183, comma 7, del TUEL. "Il regolamento di contabilità disciplina le modalità con le quali [viene] apposto il visto di regolarità contabile sulle determinazioni dei soggetti abilitati", art. 153, comma 5, del TUEL.</p>
Attesta la copertura finanziaria degli atti amministrativi	<p>"Il responsabile del servizio finanziario effettua le attestazioni di copertura della spesa in relazione alle disponibilità effettive esistenti negli stanziamenti di spesa e, quando occorre, in relazione allo stato di realizzazione degli accertamenti di entrata vincolata secondo quanto previsto dal regolamento di contabilità", art. 153, comma 5, del TUEL. L'attestazione di copertura finanziaria delle determinazioni dei Responsabili dei servizi viene effettuata nell'ambito del visto di regolarità contabile ex art. 183, comma 7, del TUEL. Vedasi anche l'art. 191 del TUEL - Regole per l'assunzione di impegni e per l'effettuazione di spese.</p>
Controlla i provvedimenti di liquidazione di spesa	<p>Sulla base dell'art. 184, comma 4, del TUEL, il "servizio finanziario effettua, secondo i principi e le procedure della contabilità pubblica, i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione" delle spese di tutti gli altri responsabili dei servizi. Tale attività viene di norma delegata ad un collaboratore del Ragioniere, in relazione della struttura organizzativa dell'Ente</p>
Sottoscrivere i mandati di pagamento	<p>Ai sensi dell'art. 180 del TUEL spetta al Ragioniere sottoscrivere gli ordinativi di incasso ed in genere i rapporti con il Tesoriere dell'Ente. Tale attività viene di norma delegata ad un collaboratore del Ragioniere, in relazione della struttura organizzativa dell'Ente.</p>
Rileva e controlla gli accertamenti delle entrate	<p>Ai sensi dell'art. 179 del TUEL e dei principi contabili n. 4/2 del D.Lgs. n. 118/2011, Spetta alla Ragioneria rilevare contabilmente e verificare la documentazione relativa agli accertamenti delle entrate proposti dai Responsabili dei servizi. Letteralmente, il comma 3 del citato art. 179 recita: "Il responsabile del procedimento con il quale viene accertata l'entrata trasmette al responsabile del servizio finanziario l'idonea documentazione ... ai fini dell'annotazione nelle scritture contabili ...".</p>
Sottoscrive gli ordinativi di incasso (o reversali)	<p>Ai sensi dell'art. 180 del TUEL, spetta di norma al Ragioniere (o suo delegato) sottoscrivere gli ordinativi di incasso ed in genere i rapporti con il Tesoriere dell'Ente</p>
Coordina il riaccertamento dei residui	<p>Il riaccertamento dei residui è previsto dall'art. 228, comma 3, del TUEL che dispone "Prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio...". Le modalità della suddetta operazione sono indicate nell'art. 3, comma 4, del D.Lgs. n. 118/2011. Nella fase di riaccertamento dei residui si nota la differenza delle competenze tra Ragioniere e altri Responsabili dei servizi: il primo verifica, controlla e provvede alle rilevazioni contabili; gli altri sono tenuti a collaborare per fornire ogni utile documentazione o informazione. Riguardo alle competenze nella fase di riaccertamento dei residui attivi il principio 18 novembre 2008, n. 3, punto n. 48, dell'Osservatorio di cui all'art. 154 del TUEL, è molto chiaro: "In analogia alla competenza ad accertare le entrate affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole risorse di</p>

	<p>entrata, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti.”. Stessa cosa anche sul versante della spesa: il successivo punto n. 56, dispone “In analogia alla competenza ad impegnare le spese affidata ai responsabili dei servizi cui è attribuito il procedimento di gestione delle singole spese, anche la competenza ad eseguire le operazioni di riaccertamento spetta ai medesimi soggetti. È compito dei responsabili dei servizi evidenziare in sede di rendiconto l’eventuale esistenza di debiti fuori bilancio per l’attivazione del procedimento di riconoscimento di legittimità di cui all’art. 194 del TUEL”.</p> <p>In coerenza con le interpretazioni precedenti, il punto 9.1 del Principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria, Allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, specifica in vari punti relativamente alla gestione dei residui, la separazione delle competenze tra Responsabili dei servizi e responsabile del servizio finanziario: ad esempio, “Trascorsi tre anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell’entrata valuta l’opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione. In tale occasione, ai fini della contabilità economico patrimoniale, il responsabile finanziario valuta la necessità di adeguare il fondo svalutazione crediti accantonato in contabilità economico patrimoniale ...”.</p>
<p>Effettua le segnalazioni pregiudizievoli degli equilibri di bilancio al Sindaco, ai Revisori, al Consiglio e alla Corte dei conti</p>	<p>“Il regolamento di contabilità disciplina le segnalazioni obbligatorie dei fatti e delle valutazioni del responsabile finanziario al legale rappresentante dell’ente, al consiglio dell’ente nella persona del suo presidente, al segretario ed all’organo di revisione, nonché alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti ove si rilevi che la gestione delle entrate o delle spese correnti evidenzia il costituirsi di situazioni - non compensabili da maggiori entrate o minori spese - tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio. In ogni caso la segnalazione è effettuata entro sette giorni dalla conoscenza dei fatti. Il consiglio provvede al riequilibrio a norma dell’articolo 193, entro trenta giorni dal ricevimento della segnalazione, anche su proposta della giunta” (art. 153, comma 6, del TUEL).</p>
<p>Vigila sui ritardi dei pagamenti degli altri responsabili della spesa</p>	<p>“Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l’obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell’obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, 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” (art. 183, comma 8, del TUEL).</p>
<p>Garantisce il controllo degli equilibri finanziari</p>	<p>Fra le tipologie di controllo interno previste dall’art. 147 del TUEL, quella sugli equilibri finanziari spetta solo ed esclusivamente al Ragioniere: “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 ... mediante l’attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l’attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi” (art. 147, comma 2, lett. c), del TUEL).</p> <p>Il successivo art. 147-<i>quinquies</i> - Controllo sugli equilibri finanziari - precisa alcune modalità molto importanti per il ruolo e la figura del Ragioniere:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) “Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario”; 2) “prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi”. <p>Infatti, la funzione di direzione e coordinamento che è prevista non solo nei riguardi degli Organi di governo (Giunta, Consiglio, Sindaco), ma anche del Direttore generale e del Segretario (ex art. 147-<i>quinquies</i>), unitamente alla facoltà di agire in autonomia sancita dall’art. 153, comma 4, del TUEL, rendono la figura del Ragioniere peculiare ed atipica all’interno della struttura organizzativa dell’Ente.</p> <p>Tale peculiarità della figura del Ragioniere viene, fra l’altro, rafforzata anche da altre due fattispecie di controllo introdotte dal D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 dicembre 2012, n. 213:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) l’estensione delle funzioni di controllo agli organismi esterni: “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-<i>quinquies</i>, comma 3, del TUEL), peraltro in funzione delle garanzie costituzionali di cui all’art. 81 della Costituzione. 2) l’adozione del bilancio consolidato ex art. 147, comma 1, lett. d), del TUEL, che normalmente viene elaborato e sottoscritto dal Ragioniere (il bilancio consolidato è stato introdotto dall’art. 74, comma 1, n. 60), D.Lgs. n. 118/2011, aggiunto dall’art. 1, comma 1, lett. aa), D.Lgs. n. 126/2014).
<p>Effettua il controllo di regolarità contabile</p>	<p>“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” (art. 147-<i>bis</i>, comma 1, del TUEL).</p>
<p>Effettua le variazioni di bilancio</p>	<p>Secondo quanto stabilito dal regolamento di contabilità il Ragioniere può adottare con proprie determinazioni provvedimenti di variazioni di bilancio, secondo quanto previsto dall’art. 175 del TUEL.</p>
<p>Presenta i rendiconti dei contributi straordinari</p>	<p>Ai sensi dell’art. 158 del TUEL spetta al Segretario e al Responsabile del servizio finanziario la presentazione dei rendiconti dei contributi straordinari ricevuti, entro sessanta giorni dal termine dell’esercizio finanziario relativo.</p>
<p>Predisporre e sottoscrive il rendiconto generale della gestione</p>	<p>Al Ragioniere spetta la predisposizione e la sottoscrizione del rendiconto generale della gestione dell’Ente, ai sensi degli artt. 151, comma 7 e 227, del TUEL.</p> <p>Sul rendiconto generale è apposto il parere tecnico e contabile del Ragioniere, ai sensi dell’art. 49, del TUEL.</p>

<p>Predisporre e sottoscrivere il bilancio consolidato</p>	<p>Spetta al Ragioniere la redazione e la sottoscrizione del bilancio consolidato di cui all'art. 233-<i>bis</i> del TUEL e al Principio applicato n. 4/4 di cui al D.Lgs. n. 118/2011. Lo strumento del bilancio consolidato è strettamente connesso alle funzioni di controllo degli equilibri della gestione di cui all'art. 147-<i>quinquies</i> del TUEL. "I risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato ...", art. 147-<i>quater</i>, comma 4, del TUEL.</p>
<p>Redige e sottoscrive le certificazioni di bilancio</p>	<p>Ai sensi dell'art. 161 del TUEL competono al Ragioniere le certificazioni del bilancio, del rendiconto e quelle dei vincoli di finanza pubblica. Ai sensi dell'art. 1, c. 903 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145, che ha sostituito l'art. 161 a decorrere dal 1° gennaio 2019, le certificazioni finanziarie sono firmate esclusivamente dal Ragioniere. Nella precedente versione le certificazioni sono firmate dal segretario, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziario.</p>
<p>Propone il regolamento di contabilità</p>	<p>Spetta al Ragioniere, in funzione delle attribuzioni di coordinamento dell'attività finanziaria e nell'ambito dell'autonomia prevista dall'art. 153 del TUEL predisporre la delibera consiliare di approvazione/modifica del regolamento di contabilità, ai sensi dell'art. 152 del TUEL.</p>
<p>Redige le dichiarazioni fiscali</p>	<p>Ad esempio, le dichiarazioni IVA e IRAP.</p>
<p>Partecipa alle verifiche straordinarie di cassa</p>	<p>Ai sensi dell'art. 224 del TUEL, il Ragioniere partecipa attivamente alle operazioni di verifica straordinaria di cassa a seguito del mutamento della persona del Sindaco o del Presidente della provincia.</p>
<p>Partecipa alle procedure di controllo degli enti deficitari, predissesto e dissesto finanziario</p>	<p>Ai sensi degli artt. 242 e segg. del TUEL, il Ragioniere verifica le condizioni strutturalmente deficitarie e partecipa attivamente alle operazioni di riequilibrio finanziario, predissesto e dissesto. Fra le altre competenze del Ragioniere, anche se non espressamente attribuite dal Legislatore, si annoverano: - il ricorso a tecniche del controllo di gestione, i cui dati di base sono dall'Ufficio di ragioneria in massima parte detenuti; - l'analisi dei costi/fabbisogni standard; - le tecniche di revisione della spesa (<i>spending review</i>); - i rapporti con la Tesoreria, il Ministero dell'Economia e dell'Interno e la Banca d'Italia; - i rapporti con l'Organo di revisione e la Corte dei conti; - i rapporti con il Ministero dell'Economia in caso di verifiche ed ispezioni.</p>