

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

Prefazione di Massimo Miani

Presentazione di Davide Di Russo e Remigio Enrico Maria Sequi



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali

A cura della Commissione “Revisione dei principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti locali” - Area Economia degli Enti locali.

Consiglieri Delegati

DI RUSSO Davide

SEQUI Remigio Enrico Maria

Componenti della Commissione

BORGHI Antonino - Coordinatore

CASTELLANI Marco

DELFINO Maurizio

MUNAFÒ Giuseppe

NARDELLI Gabriella

POZZOLI Stefano

ROSSI Marco

RUFFINI Patrizia

RUSSO Eugenio

ZIRUOLO Andrea

Esperti della Commissione

BELTRAMI Alessandro - Fondazione IFEL

BILARDO Salvatore - IGEPa - Ministero dell’Economia e delle Finanze

BRUNETTO Elena - Componente Gruppo di Lavoro Arconet - Ardel

FERONE Rinieri - Corte dei Conti

IADECOLA Arturo - Corte dei Conti

SIMEONE Cinzia - IGEPa - Ministero dell’Economia e delle Finanze

SCELFO FEDERICA - Ministero dell’Interno

VERDE Giancarlo - Ministero dell’Interno

Ricercatore FNC

DE TONI Anna

ISBN 978-88-99517-23-6

© Copyright Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti.

Prefazione

L'attività di vigilanza e controllo negli enti locali è da sempre materia oggetto di attenzione da parte del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, che in questi anni ha profuso un impegno costante sia nel partecipare ai tavoli tecnici dei Ministeri e con i vari interlocutori istituzionali per seguire attivamente l'evoluzione della legislazione sia nel fornire ai colleghi gli strumenti formativi e operativi per lo svolgimento dell'attività di revisione degli enti locali.

Attraverso la Commissione di studio, e grazie ad un'importante sinergia con Ministero dell'interno, Ministero dell'economia e delle finanze e Corte dei conti, il Consiglio Nazionale ha elaborato e pubblicato la nuova versione dei principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali, aggiornandoli alla luce delle recenti novità normative in materia di enti pubblici e società partecipate da amministrazioni pubbliche.

Il volume che ho il piacere di presentare raccoglie 12 principi che, nella tradizione dei lavori del nostro Consiglio Nazionale, rappresentano, per rigore scientifico e funzionalità, una regola etico-professionale cui uniformarsi per lo svolgimento dell'attività di revisione. Il volume propone una metodologia comune di riferimento per i professionisti, che accompagna nelle varie fasi dell'attività di vigilanza e controllo, e si contraddistingue per la semplicità della trattazione e la praticità del taglio, con continui riferimenti alla realtà operativa, approfondendo le varie tematiche e fornendo linee guida utili ad affrontare in modo efficace ed efficiente l'incarico.

In un contesto caratterizzato dal proliferare di norme specifiche e di adempimenti che complicano l'attività quotidiana del revisore, la nuova versione dei principi sensibilizza i colleghi che svolgono attività di revisione a operare secondo la massima diligenza e professionalità e fornisce strumenti operativi tesi a garantire condotte adeguate in relazione alle responsabilità connesse all'incarico. In tale ottica, il volume costituisce una indispensabile occasione di approfondimento per i colleghi già impegnati nell'attività e, al contempo, un utile strumento per coloro che invece si avvicinano per la prima volta a questa complessa e appassionante materia.

Massimo Miani

Presidente del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presentazione

La nuova versione dei principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali rappresenta un *vademecum* operativo costituito da 12 principi, adeguati alle recenti modifiche normative in materia di enti locali, che si focalizzano, con approccio pratico, sui controlli, sia generali che specifici, che il revisore deve attivare nello svolgimento dell'incarico.

Si tratta di un aggiornamento della versione precedente, che propone alcune novità come il focus specifico sui controlli che l'Organo di revisione deve effettuare nei confronti degli organismi partecipati, e tiene conto della disciplina del d.lgs. n. 175/2016, e del nuovo principio sui controlli sul bilancio consolidato di cui alla lett.d-bis, comma 1, art. 239 del Tuel (il Consiglio Nazionale ha peraltro partecipato alla stesura dell'appendice esemplificativa pubblicata in calce al principio contabile allegato 4/4 di cui al d.lgs. 112/2011).

La nuova versione dei principi è l'esito di un serrato confronto tra il Consiglio Nazionale e Ministero dell'interno, Ministero dell'economia e delle finanze e Corte dei conti, finalizzato ad approntare gli strumenti operativi e il supporto tecnico per lo svolgimento dell'incarico di revisione, con particolare attenzione alle funzioni di vigilanza e collaborazione dell'organo con l'ente locale e alle attività di verifica e controllo, soprattutto con riferimento alla pianificazione delle attività, alle procedure di revisione e alle tecniche di campionamento.

La nuova versione, infatti, nell'ambito di ciascun principio, sottolinea l'importanza della pianificazione dell'attività di revisione, in un'ottica di contenimento del rischio di revisione: l'attività dell'organo di controllo deve infatti essere ispirata ai criteri delineati dai principi, che rappresentano una regola etico-professionale cui uniformarsi nella formulazione del giudizio e il cui adempimento costituisce un parametro di riferimento per valutare il corretto esercizio della funzione di revisione.

La programmazione e la pianificazione dell'attività consentono all'organo di controllo di ridurre il rischio di revisione a un livello "accettabile" e di implementare un *modus operandi* adeguato che impatta anche sul piano delle responsabilità imputabili all'Organo di revisione e direttamente connesse all'incarico.

Il volume, pertanto, risponde all'esigenza del professionista di disporre di un'impostazione metodologica per affrontare adeguatamente l'incarico e di munirsi di un supporto

operativo idoneo all'efficiente svolgimento della delicatissima funzione di vigilanza e controllo negli enti locali.

Consapevoli comunque che la casistica dei problemi operativi è quanto mai ampia e che vi saranno senz'altro nuovi interventi normativi che influiranno sulla materia, il Consiglio nazionale continuerà nell'attività adeguamento dei principi, e a garantirne l'aggiornamento e la rispondenza alle esigenze degli operatori e di tutela dell'interesse pubblico di cui il revisore è garante.

Davide Di Russo

Remigio Enrico Maria Sequi

Consiglieri delegati – Economia degli enti locali

Indice

1.	Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione	9
2.	Funzioni dell'Organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza	49
3.	Controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione	99
4.	Controlli di regolarità amministrativo - contabile sulle entrate e sulle spese	111
5.	Controlli sul rendiconto	123
6.	Controlli sui vincoli di assunzione e sulle spese di personale	135
7.	Controlli sull'indebitamento	145
8.	Controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa	163
9.	Controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale	173
10.	Controlli sugli organismi partecipati	197
11.	Controlli sugli adempimenti fiscali	225
12.	Controlli sul bilancio consolidato	235

1. Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell'attività di revisione

Indice

1.1.	Composizione	11
1.2.	Accettazione	14
1.3.	Compenso	15
1.4.	Nomina	17
1.5.	Durata	18
1.6.	Incompatibilità e ineleggibilità	19
1.7.	Insediamiento e avvio dell'attività di revisione	22
1.8.	Comportamento etico-professionale	23
1.9.	Funzionamento	24
1.9.1.	Collegialità e monocraticità	24
1.9.2.	Funzionamento	25
1.9.3.	Carte di lavoro	27
1.9.4.	Accesso e informativa del responsabile del servizio finanziario	28
1.9.5.	Votazione	28
1.9.6.	Assenza	28
1.9.7.	Conclusione dell'incarico	29
1.9.8.	Partecipazione	29
1.10.	Funzioni	30
1.11.	Fasi della revisione	34
1.12.	Procedure di revisione	37

1.12.1. Il campionamento di revisione	37
1.12.2. Le regole di campionamento	38
1.12.3. Il rischio di campionamento	41
1.12.4. La determinazione dei livelli di significatività	44
1.12.4.1. Metodo di campionamento	45
1.12.4.2. Il campionamento per attributi nei test di conformità	45
1.12.4.3. Il campionamento monetario nei test di dettaglio	46
1.12.4.4. La proiezione degli errori	48

1.1. **Composizione**

Nei comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, nelle unioni di comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti, nelle provincie, nelle città metropolitane l'organo di revisione è composto da tre membri.

Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni di comuni con popolazione inferiore a 10.000 abitanti, nelle unioni dei comuni, nelle comunità e unioni montane e nelle comunità isolate la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore.

Ai sensi dell'art. 234, comma 3 *bis*, del D.Lgs. n. 267 del 18 agosto 2000 - Testo Unico delle Leggi sull'ordinamento degli Enti locali (di seguito Tuel), nelle unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione.

L'art. 1, comma 110, della Legge n. 56/2014 ha previsto la possibilità di svolgere in forma associata da parte delle unioni di comuni, anche per i comuni che le costituiscono, le funzioni dell'Organo di revisione, senza specificare se le nuove disposizioni riguardano le unioni a cui i comuni minori devono affidare le funzioni fondamentali, ai sensi dell'art. 14, comma 28, del D.L. n. 78/2010, oppure tutte le unioni ex art. 32 Tuel. Considerato che è dovere deontologico di ciascun revisore non accettare incarichi che non siano sostenibili dalla propria organizzazione, a causa dell'eccessivo carico e della complessità attesa dal lavoro; tenuto conto che tale dovere è confermato dall'indice normativo dell'art. 238 Tuel, comma 1, il quale pone dei limiti al cumulo di incarichi e tenuto conto che il processo di trasferimento delle funzioni alle unioni è in molti casi ancora insufficiente e che potrebbe comportare di fatto un'eccessiva articolazione di bilanci "dipendenti" da controllare, si invitano i revisori a valutare attentamente l'accettazione di tali incarichi. Con l'emanazione del Decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012 (Regolamento) è stata data piena applicazione alla disposizione contenuta nell'art. 16, comma 25, del D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni nella Legge n. 148/2011, il quale prevede che i revisori dei conti degli enti locali, sono scelti mediante estrazione a sorte da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti nel registro dei revisori legali, nonché gli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, con esclusione delle regioni a statuto speciale (per le regioni Valle D'Aosta L.R. n.40 del 14/12/97 e regolamento n.1 del 3/2/1999, Friuli Venezia Giulia L.R. 17 luglio 2015 n. 18, Sardegna L.R. 4 febbraio 2016 n. 2, Sicilia L.R. 17 marzo 2016 n. 3).

L'art. 6, comma 2, del D.M. n. 23 del 15 febbraio 2012 ha disposto che non trovano più applicazione le disposizioni riguardanti l'individuazione dei componenti del collegio dei revisori e quelle relative all'affidamento delle funzioni di presidente del collegio di cui all'articolo 234, comma 2, del Tuel.

La formazione e l'aggiornamento dell'elenco è disciplinata dal medesimo regolamento di cui al decreto del Ministro dell'Interno 15 febbraio 2012 n. 23.

L'elenco dei revisori dei conti degli enti locali è istituito presso il Ministero dell'interno ed è articolato in sezioni regionali, in base alla residenza anagrafica dei soggetti iscritti, nonché in n. 3 fasce di enti locali, individuate in relazione alla tipologia e alla dimensione demografica degli stessi.

L'iscrizione nell'elenco avviene, quindi, nella sezione regionale di residenza del richiedente e nella/e fascia/e di enti locali in relazione al possesso dei requisiti richiesti per l'iscrizione in ciascuna fascia.

Al momento dell'iscrizione/rinnovo, i richiedenti possono chiedere di essere inseriti in una o più fasce di enti locali, fermo restando il possesso dei requisiti e possono escludere uno o più ambiti territoriali provinciali per i quali non intendono manifestare disponibilità a ricoprire l'incarico.

L'elenco è ripartito in tre fasce: Fascia 1: Comuni fino a 4.999 abitanti; Fascia 2: Comuni da 5.000 a 14.999 abitanti, Unioni di Comuni e Comunità montane; Fascia 3: Comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti, Province e Città metropolitane.

L'elenco è stilato in ordine alfabetico, suddiviso per regione e reso pubblico sul sito internet del Ministero dell'Interno con effetti di pubblicità legale.

Per l'inserimento nell'elenco è necessario essere iscritti da almeno due anni nel Registro dei revisori legali o all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nonché aver conseguito, nel periodo dal 1° gennaio al 30 novembre dell'anno precedente, almeno 10 crediti formativi nella materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti locali per la partecipazione ad eventi che siano stati preventivamente condivisi dal Ministero dell'interno e che prevedano il superamento di test finali di verifica. Per l'inserimento nelle fasce 2 e 3 di enti locali è, inoltre, necessaria una maggiore anzianità di iscrizione nei predetti registri o all'ordine professionale, nonché lo svolgimento di precedenti incarichi di revisore presso enti locali.

Per essere iscritti nell'elenco occorre:

- a) essere iscritti:
 - › nel registro dei revisori legali di cui al D.Lgs. n.39/2010 o all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, da almeno:
 - › 2 anni per accedere alla fascia 1;

- › 5 anni per accedere alla fascia 2;
 - › 10 anni per accedere alla fascia 3.
- b) aver conseguito almeno 10 crediti formativi specifici in eventi convalidati dal Ministero dell'Interno nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell'anno precedente;
- c) aver svolto in precedenza:
- › almeno un incarico di revisione presso un ente locale per la durata di 3 anni per accedere alla fascia 2;
 - › almeno due incarichi di revisione presso un ente locale per la durata di 3 anni ciascuno per accedere alla fascia 3.

Non è richiesto lo svolgimento di alcun incarico per accedere alla fascia 1;

Per "incarico" si intende il "mandato pieno" oppure almeno tre anni di calendario complessivi.

Per il mantenimento dell'iscrizione nell'elenco ogni anno deve essere comprovato il possesso dei requisiti richiesti.

La richiesta di iscrizione e di mantenimento dell'iscrizione nell'elenco deve essere effettuata esclusivamente con modalità telematica, nei modi e nei termini indicati negli appositi avvisi pubblici diramati dal Ministero dell'Interno.

Le estrazioni a sorte dei nominativi dall'elenco, per la successiva nomina dei revisori da parte del consiglio dell'ente locale, sono effettuate dalla Prefettura - Ufficio Territoriale del Governo della provincia/città metropolitana di appartenenza dell'ente locale interessato, in seduta pubblica e tramite sistema informatico.

Gli enti locali dovranno richiedere l'estrazione comunicando la scadenza dell'Organo di revisione alla Prefettura della provincia/città metropolitana di appartenenza almeno:

- › 2 mesi dalla scadenza;
- › immediatamente e non oltre il terzo giorno successivo in caso di cessazione anticipata.

In caso di organo monocratico, per ciascun componente sono estratti tre nominativi, il primo dei quali è designato per la nomina mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nel caso di rinuncia o impedimento; mentre, in caso di organo collegiale, sono estratti nove soggetti, di cui i primi tre designati per la nomina, mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nel caso di rinuncia o impedimento.

Dell'esito dell'estrazione viene redatto verbale e data comunicazione a ciascun ente locale.

1.2. Accettazione

A seguito della comunicazione prefettizia l'ente comunica ai soggetti estratti la loro designazione. L'ente locale è tenuto, nel rispetto del principio di trasparenza e d'imparzialità (artt. 1 e 12 della Legge n. 241/90) a comunicare ai soggetti designati il compenso base e le modalità di determinazione dei rimborsi spettanti al componente ed al presidente dell'Organo di revisione o al revisore unico, in caso di organo monocratico. Tale comunicazione è necessaria in quanto costituisce per il revisore designato un elemento di valutazione per l'accettazione dell'incarico.

Con tale comunicazione l'ente richiede al soggetto designato di fornire tempestiva risposta in ordine all'accettazione o meno della carica, assegnando un termine.

In caso di accettazione il soggetto designato deve rendere apposita attestazione nelle forme di legge con la quale esso, consapevole delle sanzioni penali previste dall'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000, e sotto la propria responsabilità, dichiara ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000:

- 1) di essere iscritto all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili di – sez. A. (in alternativa al punto n.2);
- 2) di essere revisore legale ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010 (in alternativa al punto n.1);
- 3) di non trovarsi in alcuna delle condizioni di ineleggibilità e incompatibilità previste dall'art. 236 del Tuel;
- 4) di non trovarsi in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi previsto dall'art. 238 del Tuel;
- 5) di non trovarsi nelle condizioni di cui all'art. 2399 comma 1 cod.civ.;
- 6) di non aver riportato condanne penali che impediscono l'esercizio delle funzioni pubbliche;
- 7) di accettare il compenso che sarà deliberato dal consiglio dell'ente locale, tenendo conto del compenso base comunicato dall'ente locale e le modalità di determinazione dei rimborsi, riservandosi di richiedere, appena normativamente possibile, l'aumento e/o l'adeguamento dello stesso;
- 8) di autorizzare il trattamento dei dati personali ai sensi del Regolamento UE n.679/2016 e del D.Lgs. n. 196/2003

provvedendo ad allegarvi la fotocopia della propria carta d'identità.

Prima dell'accettazione è necessario che il revisore prenda visione di quanto disciplinato nello statuto e nel regolamento di contabilità in riferimento all'Organo di revisione. In particolar modo deve accertarsi di eventuali funzioni aggiuntive rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel.

Si richiama l'attenzione alla circostanza che, in caso di accettazione e di successiva nomina consiliare, il Revisore, qualora rassegni immediate dimissioni, rimane comunque in carica ai sensi dell'art. 3 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293 per un periodo massimo di 45 giorni.

1.3. **Compenso**

Il decreto del Ministero dell'Interno di concerto con il Ministero dell'Economia del 21 dicembre 2018, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 4 gennaio 2019, ha aggiornato, con decorrenza dal 1° gennaio 2019, i limiti massimi del compenso dei revisori degli enti locali. Il decreto indica il compenso base annuo lordo per ogni componente degli organi di revisione economico-finanziaria dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane a seconda della fascia demografica degli enti, nella tabella A allegata al DM 21 dicembre 2018, con alcune maggiorazioni:

- › sino a un massimo del 10% per gli enti locali la cui spesa corrente annuale pro-capite desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla Tabella B dello stesso decreto;
- › sino a un massimo del 10% per gli enti locali la cui spesa per investimenti annuale pro-capite, desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla Tabella C allegata al decreto.

Tali maggiorazioni sono cumulabili e l'eventuale adeguamento del compenso deliberato dal consiglio dell'ente in relazione ai nuovi limiti massimi fissati dal Decreto Ministeriale non ha effetto retroattivo.

Il decreto, all'art. 3, disciplina il rimborso delle spese di viaggio effettivamente sostenute nel caso in cui il revisore sia residente al di fuori del Comune dove ha sede l'ente: tale rimborso spetta per la presenza necessaria o richiesta nella sede dell'ente per lo svolgimento delle proprie funzioni e viene corrisposto nel limite massimo del 50% del compenso annuo attribuito al netto degli oneri fiscali e contributivi. Le modalità di calcolo dei rimborsi, se non determinate dal regolamento di contabilità, sono fissate nella deliberazione di nomina o in apposita convenzione regolante lo svolgimento delle attività dell'organo di revisione.

Ai componenti dell'organo di revisione spetta il rimborso delle spese effettivamente sostenute per il vitto e l'alloggio nella misura determinata per i componenti dell'organo esecutivo dell'ente se ciò si rende necessario per l'incarico svolto.

Il legislatore si è limitato a fissare il compenso massimo percepibile dall'Organo di revisione per fasce di popolazione; si invita pertanto l'Organo di revisione a valutare il compenso in ragione dell'incarico affidato e dell'attività da svolgere e a non accettare compensi inadeguati al lavoro richiesto.

L'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali ex art. 154 del Tuel, ha approvato nell'adunanza del 13 luglio 2017, un atto di orientamento sul compenso minimo spettante ai revisori degli enti locali. Il documento costituisce un riferimento per il Consiglio dell'Ente Locale nella determinazione del compenso dell'Organo di revisione.

Il sistema di nomina dei revisori degli enti locali mediante estrazione da un elenco su base regionale non solo garantisce interessi pubblici generali ma tende ad assicurare, soprattutto, l'indipendenza degli organi tecnici dagli organi politici. L'imparzialità e indipendenza dell'Organo di revisione sono a tutela dell'interesse ad una sana e corretta gestione degli enti pubblici.

All'indipendenza dal livello di governo e autonomia di giudizio nell'esercizio del lavoro di professionisti scelti con metodo «non negoziale», giova un sistema in cui la determinabilità discrezionale del compenso diverso da quello base sia eccezionale e circoscritta solo entro le misure previste dal D.M. del 20 maggio 2005, in modo da assicurare sempre una adeguata retribuzione.

L'Osservatorio ravvisa, pertanto, l'esigenza di garantire un'adeguatezza del compenso, in assenza di una previsione normativa sui limiti minimi dei compensi dei componenti dell'Organo di revisione ritenendo anche che la definizione di un compenso in misura diversa dal compenso base nel livello massimo costituisce alternativa, teoricamente ammissibile, ma di natura eccezionale, tenuto conto della prevalenza, nella materia, della disciplina legale tipica, sia per quello che riguarda la costituzione del rapporto contrattuale, sia per quello che riguarda gli elementi di parametrizzazione del compenso, assorbendo, così, ampia parte degli aspetti consensuali.

Secondo l'Osservatorio l'art. 241 del Tuel, il D.M. del 20 maggio 2005, l'art. 2233 del codice civile e i principi individuati dalla giurisprudenza portano a ritenere, che ogni determinazione di compenso inferiore al limite massimo della fascia demografica appena inferiore alla griglia definita dal citato dm, non rispetti i principi di sufficienza e congruità. Il sistema delle fasce demografiche vuole individuare non solo il limite massimo del compenso, ma anche il limite minimo che può ritenersi coincidente con il limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore.

Per il compenso stabilito per i revisori dei comuni con meno di 500 abitanti e delle province e città metropolitane sino a 400 mila abitanti il limite minimo è da individuarsi nella misura non inferiore all'80% del compenso base annuo lordo stabilito per le predette fasce di appartenenza.

È la delibera di nomina dell'Organo di revisione da parte del consiglio che fissa il compenso ed i criteri di determinazione dei rimborsi spettanti al presidente e al/ai revisori o al revisore unico.

1.4. **Nomina**

Il consiglio dell'ente locale provvede con delibera a nominare l'Organo di revisione previa verifica:

- › delle cause d'incompatibilità e d'ineleggibilità di cui all'art. 236 del Tuel;
- › degli impedimenti di rieleggibilità di cui all'art. 235 del Tuel;
- › del limite all'affidamento degli incarichi di cui all' art. 238 del Tuel;
- › di eventuali rinunce da parte di soggetti estratti.

Nel caso di collegio la funzione di presidente è attribuita al componente che risulti aver ricoperto il maggior numero di incarichi di revisione presso enti locali; in caso di egual numero prevale la maggiore dimensione demografica dell'ente più popoloso in cui è stato svolto l'incarico. Anche in questo caso per "incarico" si intende il "mandato pieno" oppure periodi di almeno tre anni di calendario complessivi.

Resta in capo al consiglio la possibilità di attribuire ulteriori funzioni e le conseguenti maggiorazioni del compenso previste dall'art. 241 Tuel.

È previsto l'obbligo di comunicazione ed in particolare:

- › i nominativi dei soggetti cui è affidata la revisione devono essere comunicati entro 20 giorni dall'esecutività della delibera al tesoriere dell'ente da parte del soggetto indicato nel regolamento di contabilità;
- › il revisore o il presidente del collegio devono procedere ad accreditarsi presso il Portale dei Servizi on line della Corte dei conti mediante la piattaforma di accesso FITNET- Finanza Territoriale Network e registrarsi al GET quale profilo associato all'ente previa disabilitazione del precedente revisore/presidente del collegio dei revisori.

1.5. Durata

L'Organo di revisione entra in carica alla data di esecutività della delibera o di immediata eseguibilità della stessa previa accettazione della carica e dura in carica tre anni.

I suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale.

La cessazione dell'incarico può essere determinata da:

- a) scadenza del mandato;
- b) dimissioni volontarie;
- c) impossibilità a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'Ente locale;
- d) revoca per inadempienza (regolamentata dall'ente). È necessario regolamentare la revoca per inadempienza, indicando la casistica e le modalità previa contestazione all'interessato;
- e) revoca per mancata presentazione della relazione al rendiconto entro 20 giorni dalla trasmissione della proposta, completa di tutti gli allegati previsti dalla legge;
- f) decadenza, a seguito della cancellazione dall'albo o registro professionale, essendo l'incarico collegato a tale iscrizione;

Alla scadenza del mandato l'Organo di revisione è prorogato per non più di 45 giorni (art. 3, D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella Legge 15 luglio 1994, n.444). Decorso tale termine l'Organo di revisione decade e gli eventuali atti adottati sono nulli.

La responsabilità per i danni conseguenti agli atti nulli o alla mancanza dell'Organo di revisione è imputata ai titolari della competenza alla ricostituzione (art. 6, D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, nella Legge 15 luglio 1994, n. 444).

Nel caso in cui non si provveda alla nuova nomina, l'Organo di revisione scaduto non deve più operare.

La risoluzione di diritto dell'incarico è disposta dal comma 715 della Legge. n. 296/2006 se, nel caso di scioglimento dell'organo consiliare dell'ente ai sensi dell'articolo 143 del Tuel, l'incarico di revisore non è rinnovato entro quarantacinque giorni dall'insediamento della commissione straordinaria per la gestione dell'ente.

La cessazione per dimissioni volontarie è indicata nell'art. 235, comma 3 lett. b) del Tuel nei seguenti termini "dimissioni volontarie da comunicare con preavviso di almeno quarantacinque giorni e che non sono soggette ad accettazione da parte dell'ente".

La norma richiede, pertanto, che sia inviato all'ente un preavviso di dimissioni con indicazione della data di effetto delle stesse e che tra ricevimento dell'avviso da parte dell'ente e data di effetto devono decorrere almeno 45 giorni. Si ritiene che nel caso non si provveda alla nuova nomina il revisore scaduto non possa più operare sulla base di quanto contenuto in altre disposizioni che prevedono un uguale termine di 45 giorni. Limitatamente agli adempimenti di certificazione per l'esercizio 2018 da effettuarsi nel 2019 opera la decadenza automatica del revisore nel caso di mancato assolvimento dell'obbligo di trasmissione della certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo di finanza pubblica (art. 1, comma 471, Legge n. 232/2016) quale commissario ad acta.

Ove nei collegi si proceda alla sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo Revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio.

1.6. Incompatibilità e ineleggibilità

L'articolo 236 del Tuel disciplina le cause d'ineleggibilità ed incompatibilità dei revisori. È indispensabile distinguerne le differenze: le prime (ineleggibilità) rappresentano cause impeditive alla nomina e all'esercizio della carica di revisore negli enti locali e se quest'ultima è avvenuta è nulla e insanabile fin dall'origine, mentre le seconde (incompatibilità) determinano una situazione di conflitto di interessi e, se sopravvengono in corso di carica, non comportano la decadenza nel caso in cui sia rimossa la funzione o la situazione che genera il conflitto.

Le ipotesi d'incompatibilità e d'ineleggibilità alla carica di revisore degli enti locali, elencate all'art. 236 del Tuel, sono tipiche e nominate e quindi non possono essere derogate, né estese per analogia ad altri casi non espressamente individuati nella legge.

Il primo comma dell'art. 236 del Tuel stabilisce che: "valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile, intendendosi per amministratori i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale" e pertanto sono cause impeditive alla nomina (e se nominati, causa di decadenza) le seguenti situazioni: interdetto; inabilitato; fallito; chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione anche temporanea dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi; coniuge, parenti ed affini entro il quarto grado dei componenti dell'organo esecutivo; coloro che sono legati all'ente o alle società da questo controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale

che ne compromettano l'indipendenza e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nei 24 mesi precedenti alla nomina.

Per il secondo comma dell'articolo 236 del Tuel, l'incarico di revisore non può essere esercitato nel caso in cui si viene a creare una situazione di conflitto di interessi per cumulo di funzioni ricoperte, anche in precedenza, dal revisore. La carica di revisore risulta inibita a: componenti in carica degli organi dell'Ente locale e a coloro che hanno ricoperto tale incarico nei 24 mesi precedenti alla nomina; segretario e dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato; dipendenti della regione, della provincia, della città metropolitana, delle comunità montane e delle unioni di comuni compresi nella circoscrizione territoriale di competenza e coloro che sono legati a società o enti da questa controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita.

Il terzo comma dell'articolo 236 del Tuel prevede che "i componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso". Secondo la Corte di Cassazione il concetto di vigilanza comprende "ogni forma di ingerenza o di controllo del Comune nell'attività dell'ente controllato, senza la necessità che la vigilanza medesima si espliciti nelle forme più penetranti dell'annullamento o dell'approvazione degli atti del medesimo".

Il principio orientativo che regge la disciplina è il divieto di far coesistere la posizione di controllato e controllore.

Ciò premesso, in base agli orientamenti ermeneutici prevalenti e consolidati, si rammenta, a titolo esemplificativo, che

- › il revisore non può assumere incarichi o consulenze presso le aziende speciali dell'Ente locale, in quanto sottoposte a vigilanza dello stesso come disposto dall'articolo 114, comma 6, del Tuel, né presso i consorzi a cui partecipa l'ente per l'assimilazione alle aziende speciali stabilita dall'art. 31.

Sempre in base alla richiamata giurisprudenza, l'Organo di revisione non può assumere incarichi o consulenze presso:

- › società "in house", soggette a controllo analogo, cui partecipa l'Ente locale;
- › le società di capitale controllate dall'ente locale nei modi indicati dal D.Lgs. 175/2016;
- › le società nelle quali lo Statuto o i patti parasociali prevedono la vigilanza e/o il controllo dell'Ente locale anche con partecipazioni minoritarie.

L'accettazione di incarichi negli organismi di cui sopra costituisce causa di incompatibilità.

In generale, tenuto conto del concetto di “ingerenza” sopra delineato, si sollecita cautela nell'accettare incarichi in qualsiasi organismo in cui l'ente eserciti, a vario titolo, diritti corporativi, anche in forma minoritaria, o la cui attività sia influenzabile dall'ente in forza di rapporti assimilabili alla dipendenza economica ai sensi dell'art. 9 della Legge n. 192/1998; ove l'utilizzo del termine “assimilabili” avviene in quanto la norma presuppone un rapporto fra due imprese: gli enti pubblici non sono imprese anche se possono svolgere attività economica.

Per quanto concerne gli organismi di diritto pubblico, si richiama la definizione ai sensi del vigente codice dei contratti pubblici (D.Lgs n. 50/2016) ai sensi del quale è tale *“qualsiasi organismo, anche in forma societaria, il cui elenco non tassativo è contenuto nell'allegato IV”* (art. 3, comma 1, lettera d):

- 1) istituito per soddisfare specificatamente esigenze di interesse generale, aventi carattere non industriale o commerciale;
- 2) dotato di personalità giuridica;
- 3) la cui attività sia finanziata in modo maggioritario dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico oppure la cui gestione sia soggetta al controllo di questi ultimi oppure il cui organo d'amministrazione, di direzione o di vigilanza sia costituito da membri dei quali più della metà è designata dallo Stato, dagli enti pubblici territoriali o da altri organismi di diritto pubblico.

Per quanto riguarda il “controllo analogo” si richiama l'art. 5, comma 2 del citato codice ai sensi del quale *“Un'amministrazione aggiudicatrice o un ente aggiudicatore esercita su una persona giuridica un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi ai sensi del comma 1, lettera a), qualora essa eserciti un'influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della persona giuridica controllata. Tale controllo può anche essere esercitato da una persona giuridica diversa, a sua volta controllata allo stesso modo dall'amministrazione aggiudicatrice o dall'ente aggiudicatore”*.

La natura e le funzioni affidate all'Organo di revisione escludono la possibilità di far parte del nucleo di valutazione e dell'organismo indipendente di valutazione.

Si ricorda che ai sensi dell'art 152 del Tuel, comma 4 lett. f) nonché del primo comma dell'art. 238 Tuel, il regolamento di contabilità può derogare al limite massimo degli incarichi stabilito dallo stesso art. 238 del Tuel.

1.7. Insediamento e avvio dell'attività di revisione

La prima convocazione dell'Organo di revisione è disposta dal sindaco o dal presidente (per gli enti diversi dal comune). Di solito il regolamento dell'ente locale stabilisce la tempistica dell'insediamento a seguito dell'esecutività della delibera di nomina o, in mancanza, la convocazione avviene a cura del presidente del collegio stesso che può darne comunicazione al presidente del consiglio.

Con l'insediamento inizia l'attività vera e propria dell'Organo di revisione che prende possesso dell'ufficio, determina le regole interne per il suo funzionamento e inizia a svolgere l'attività, ivi compreso l'esame di eventuali documenti, l'espressione di pareri e la formulazione di relazioni relative ad attività e/o adempimenti per i quali il precedente Organo di revisione non vi abbia provveduto, per scadenza del mandato.

In sede d'insediamento è opportuno che l'Organo di revisione acquisisca la seguente documentazione da conservare nelle carte di lavoro:

- › statuto e regolamento di contabilità dell'ente locale (che può derogare ai commi 2 e 3 dell'art. 235 del Tuel, all'art. 237 e 238 del Tuel)
- › regolamento sul sistema dei controlli interni;
- › ultimo questionario inviato alla Corte dei conti sul bilancio e sul rendiconto;
- › bilancio di previsione e sue variazioni;
- › ultimi due rendiconti;
- › eventuali istruttorie della Corte dei conti;
- › ultimi tre bilanci degli organismi partecipati con i relativi allegati obbligatori;
- › stato del contenzioso in essere;
- › verbali del precedente Organo di revisione.

Nel corso della riunione di insediamento l'Organo di revisione determina la cadenza delle proprie adunanze e quanto altro occorra per il suo funzionamento che non sia stato previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente individuando altresì le eventuali:

- › forme di collaborazione operativa da chiedere all'ente locale in aggiunta a quelle espressamente previste dagli articoli 234 e seguenti del Tuel;
- › necessità di richiedere l'assegnazione di uno staff o, comunque, di strutture adeguate, quali ad esempio la segreteria e locali attrezzati.

L'Organo di revisione, preso atto del regolamento di contabilità, suggerisce le prime modifiche da apportare allo stesso al fine di renderlo aderente all'evoluzione del quadro

normativo nonché di conformarlo ai presenti principi, tenendo in considerazione l'organizzazione dell'Ente locale.

Va sempre redatto il verbale di insediamento, così come per ogni riunione, ispezione, verifica ed accesso.

Il revisore deve registrarsi nel sistema BDAP – bilanci armonizzati per poter accedere e visualizzare tutti i documenti contabili relativi all'ente o agli enti di propria competenza.

1.8. Comportamento etico-professionale

In generale l'Organo di revisione deve osservare nell'esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività, della correttezza dei comportamenti, nonché della qualità ed efficacia della prestazione i seguenti principi e doveri del codice deontologico della professione approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17/12/2015 e in vigore dal 1/1/2016:

articolo 5 - Interesse pubblico

articolo 6 - Integrità

articolo 7 - Obiettività

articolo 8 - Competenza, diligenza e qualità delle professioni

articolo 9 - Indipendenza

articolo 10 - Riservatezza

articolo 14 - Responsabilità professionale

articolo 15 - Collaborazione tra colleghi

articolo 16 - Subentro ad un collega.

In particolare, l'Organo di revisione degli enti locali deve:

- 1) non intrattenere rapporti anche singolarmente con gli organi d'informazione tesi a divulgare il contenuto di pareri e relazioni prima della loro presentazione agli organi dell'Ente locale;
- 2) evitare strumentalizzazioni e/o condizionamenti anche politici;
- 3) evitare di accettare compensi talmente esigui da ledere la dignità professionale;
- 4) evitare di accettare un numero elevato d'incarichi e comunque tale da rendere di fatto impossibile esercitare la delicata funzione di controllo collaborativo preventivo e di regolarità amministrativa e contabile successivo;
- 5) tendere a privilegiare il controllo sostanziale e limitare allo stretto necessario un approccio puramente formalistico;
- 6) evitare di affidare le funzioni in modo continuativo a collaboratori o tutor. Nel caso si avvalga di collaboratori deve assegnare a questi ultimi incarichi proporzionati

alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato;

- 7) evitare di chiedere documenti non necessari ai fini del controllo o non previsti dalla normativa vigente;
- 8) con gli organi di controllo degli organismi partecipati instaurare rapporti di correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi, per perseguire il principio della sana e corretta gestione economica e finanziaria dell'ente e degli organismi partecipati;
- 9) al termine del mandato fornire all'Organo di revisione entrante le informazioni necessarie per facilitare la conoscenza dei principali aspetti finanziari, economici e patrimoniali dell'ente ed eventuali irregolarità non sanate.

Segreto professionale - Il revisore è vincolato all'osservanza del segreto professionale. Deve perciò astenersi dal manifestare a terzi, se non nei termini e nei modi previsti dall'incarico, dalle norme di legge e dalla deontologia professionale, i fatti di cui è venuto a conoscenza in occasione dello svolgimento dell'incarico.

L'osservanza del segreto professionale si estende ai collaboratori.

Tutoraggio - La responsabilità dell'incarico è personale; l'avvalimento o ricorso a figure esterne di supporto non può determinare sostituzioni di fatto che si ritengono inopportune e in sostanziale contrasto con la legge.

Competenza e aggiornamento professionale - Le norme in materia di competenza ed aggiornamento professionale, assumono per l'Organo di revisione degli enti locali un particolare valore, anche perché sono propedeutiche all'effettiva realizzazione del principio di indipendenza nei suoi aspetti sostanziali.

1.9. Funzionamento

1.9.1. Collegialità e monocraticità

L'Organo di revisione composto da un solo revisore si qualifica come "Revisore unico".

L'Organo di revisione, se collegiale, è definito collegio ed i singoli componenti revisori.

1.9.2. Funzionamento

Le modalità di funzionamento dell'Organo di revisione devono essere disciplinate nello statuto o nel regolamento di contabilità dell'ente.

Il collegio dei revisori non è da intendersi quale collegio perfetto, come indicato dal comma 1 dell'art. 237 del Tuel e come precisato dal Ministero dell'Interno con D.M. 19 settembre 1991, FL. n. 33/91, per cui in caso di assenza per malattia o per altro motivo esso è validamente costituito e può operare purché siano presenti almeno due componenti. Quanto di seguito elencato in materia di periodicità delle sedute, verbalizzazione e trasmissione di atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti, interessano anche il Revisore unico.

Il collegio deve riunirsi presso la sede dell'ente o eventualmente in luogo diverso, se deciso dai suoi componenti.

I singoli componenti possono eseguire anche verifiche e controlli individuali. La possibilità di operare separatamente può essere prevista dallo statuto o dal regolamento dell'ente, con particolare riguardo allo svolgimento dell'attività istruttoria connessa all'esercizio della funzione di vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione. Le verifiche individuali devono essere preventivamente segnalate e motivate al presidente, successivamente riferite e documentate al collegio nella prima riunione e verbalizzate. Il presidente può assegnare specifici incarichi di esame ai componenti o ripartire compiti fra i medesimi, salva poi la collegialità della decisione.

Tutte le decisioni del collegio sono adottate in forma collegiale.

La partecipazione alle riunioni del consiglio o della giunta deve essere collegiale, salvo delega al presidente o ad altro membro. Tale partecipazione, pur prevista come facoltativa, può essere utile nelle sedute che hanno per oggetto atti fondamentali della gestione al fine di meglio adempiere alle funzioni di collaborazione e di vigilanza sulla regolarità amministrativa, contabile, finanziaria ed economica della gestione.

L'Organo di revisione può ricorrere alla collaborazione, sotto la propria responsabilità e con compensi a proprio carico, di uno o più soggetti aventi i requisiti di cui art. 234 del Tuel. Tali soggetti devono attenersi, inoltre, alle norme etico professionali descritte nel precedente paragrafo.

Per ciò che concerne le sedute e, dunque, la convocazione, la votazione e la verbalizzazione si precisa che ove non vi siano norme di legge o regole stabilite nel regolamento di contabilità dell'Ente locale (ad es. le regole sulle modalità di convocazione, anche su iniziativa di due componenti, il sistema di votazione, la previsione di un numero di sedute periodiche, gli obblighi minimi di partecipazione ai fini della dichiarazione di inadempienza, la possibilità di tenere eccezionalmente sedute fuori la sede dell'ente, ecc.) l'Organo di revisione ha il potere di auto-organizzarsi.

Fatto salvo quanto stabilito dalla legge e dal regolamento, organizzare il funzionamento del collegio è prerogativa del presidente.

Come stabilito dall'art. 237 del Tuel, l'Organo di revisione redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate. Il verbale, quale atto compiuto nell'esercizio di pubbliche funzioni, è dotato di certezza legale e fa fede fino a querela di falso dei fatti in esso contenuti ed avvenuti alla presenza dell'organo che li certifica. Il verbale deve assumere forma scritta (cfr. per analogia artt. 2403, co. 5, e 2404, co. 3, Cod.Civ.) e deve avere, nel caso del collegio, le seguenti indicazioni:

- › numerazione progressiva per anno;
- › indicazione data, luogo della riunione, ora di inizio e fine della seduta;
- › individuazione dei componenti presenti;
- › motivazione di assenza e conseguente giustificazione;
- › individuazione di eventuali altri partecipanti alla seduta;
- › indicazione degli argomenti trattati, delle decisioni assunte oppure delle ispezioni e verifiche effettuate e dell'esito delle stesse;
- › individuazione di eventuali procedimenti o provvedimenti ritenuti irregolari, dei responsabili e delle modalità di segnalazione;
- › l'approvazione da parte dei componenti del collegio oppure i motivi di mancata approvazione;
- › la sottoscrizione dei componenti presenti e, dove presente, del segretario verbalizzante.

I verbali, previa approvazione collegiale, vengono sottoscritti da tutti i componenti, vanno raccolti e custoditi presso la sede dell'ente.

Per comodità operativa, si suggerisce di tenere distinto il verbale – ricognitivo delle operazioni – e i contenuti valutativi. Pertanto, il prodotto professionale del revisore, oggetto della sua prestazione, potrà essere allegato, come documento autonomo, al verbale medesimo.

Qualora nel corso delle sedute si proceda alla redazione di verbali e/o di comunicazioni che riflettono atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti vanno trasmessi al sindaco o al presidente (per gli enti diversi dal comune), all'assessore delegato alla materia, all'eventuale direttore generale, al segretario ed al nucleo di valutazione o all'organismo indipendente di valutazione. L'obbligo di ottemperanza spetta all'organo o all'ufficio alla cui gestione il rilievo o il chiarimento si riferisce.

I verbali che riflettono forme di collaborazione con l'organo consiliare oppure il referto sulle gravi irregolarità riscontrate, vanno indirizzati e trasmessi al presidente di tale organo.

In particolare, nel caso di referto per gravi irregolarità di gestione, ove si configuri un'ipotesi di responsabilità, l'Organo di revisione deve effettuare contestualmente denuncia agli organi giurisdizionali.

In caso di irregolarità contabili e finanziarie in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive, l'Organo di revisione ne deve dare segnalazione alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

Non esiste alcun obbligo di riportare i verbali su un libro obbligatorio previamente vidimato e bollato; l'Organo di revisione è un organo di controllo retto da principi di diritto pubblico regolatori della sua attività e nessuna norma di diritto pubblico richiede che le adunanze e deliberazioni debbano risultare da libri vidimati e bollati. I verbali sono destinati a documentare unicamente l'attività dell'organo e non sono definibili come libri o scritture contabili.

1.9.3. Carte di lavoro

I documenti e le carte di lavoro, che rappresentano altresì i mezzi della prova del lavoro svolto e che documentano le valutazioni effettuate, sono di proprietà dell'Organo di revisione. In caso di organo collegiale, esso decide a quale/i componente/i vengono affidati in detenzione i documenti e le carte di lavoro.

Gli atti di bilancio e di rendiconto ed i relativi documenti allegati non obbligano l'Organo di revisione alla loro conservazione quali "carte di lavoro" trattandosi di documenti di pubblica acquisizione unitamente ai documenti pubblicati sul sito istituzionale in forma durevole.

Al termine del mandato il fascicolo delle "carte di lavoro" potrà essere alternativamente:

- › detenuto da un solo componente;
- › detenuto da tutti i componenti

in forma cartacea o informatica e, ove ritenuto opportuno, depositato al protocollo dell'ente con comunicazione ad ogni componente dell'Organo di revisione del numero di protocollo.

1.9.4. Accesso e informativa del responsabile del servizio finanziario

L'Organo di revisione ha diritto ad accedere agli atti ed ai documenti dell'ente locale necessari per lo svolgimento della funzione in modo pieno e senza limiti di tempo. Deve comunque conservare la riservatezza in merito ai documenti esaminati. L'Organo di re-

visione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se non previsto dal regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell'Ente locale.

Il responsabile del servizio finanziario deve trasmettere all'Organo di revisione, ai sensi della lett. b), del comma 2, dell'art. 239 del Tuel, le attestazioni di assenza di copertura finanziaria sulle delibere di impegno di spesa.

1.9.5. votazione

Le modalità di votazione possono essere determinate nel regolamento di contabilità dell'ente.

Il collegio decide con voto palese e a maggioranza semplice e, in caso di parità, prevale il voto del presidente.

Il voto contrario va motivato e il revisore dissenziente ha il diritto di annotare nel verbale le ragioni del proprio dissenso e di allegare relazioni di minoranza.

L'assenza di indicazione dei voti nei verbali significa unanimità.

I componenti non possono astenersi dal voto, fatte salve le ipotesi di conflitto di interessi che determinano, invece, l'obbligo di astensione. Nel verbale va indicata la causa del conflitto.

1.9.6. Assenza

L'assenza alle riunioni deve essere comunicata e giustificata. Il regolamento di contabilità può stabilire la revoca per inadempienza in caso di reiterate assenze non giustificate da parte dei singoli componenti dell'Organo di revisione.

L'assenza di due componenti non consente di tenere la seduta. In caso di assenza del presidente di norma presiede il componente più anziano di età.

1.9.7. Conclusione dell'incarico

L'incarico si conclude per scadenza del mandato, per dimissioni volontarie, per impossibilità a svolgere l'incarico, per il subentrare di cause di decadenza, per la revoca o per il decesso.

Nel caso di collegio le dimissioni volontarie di un componente del collegio, che prevedono un preavviso di almeno 45 gg. e che non sono soggette ad accettazione da parte dell'ente (art. 239 del Tuel), non ne compromettono la funzionalità, che è assicurata, fino

a sostituzione del dimissionario, dai due membri ancora in carica. Lo stesso vale nel caso in cui venga a mancare un componente per cause di decadenza o decesso.

L'ente deve comunque provvedere alla sostituzione nel più breve tempo possibile per assicurare la piena funzionalità dell'organo.

Il componente nominato tramite estrazione in sostituzione del precedente dura in carica fino al termine originario di durata del triennio.

L'Organo di revisione, collegiale o monocratico, può essere revocato solo per inadempienza, in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro i termini di legge o per i mancati pareri sul bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio entro i termini stabiliti dal regolamento, per le reiterate assenze ingiustificate. In caso di mancata trasmissione alla Corte dei conti della relazione (il questionario) sul bilancio di previsione e sul rendiconto, il consiglio può valutare la revoca per inadempimento.

1.9.8. Partecipazione

All'Organo di revisione è data facoltà di partecipare alle assemblee dell'organo consiliare. Per consentire la partecipazione alle assemblee all'Organo di revisione vanno comunicati, anche via e-mail, i relativi ordini del giorno.

Come indicato al comma 2 dell'art. 239 del Tuel è opportuno essere presenti alle assemblee di approvazione del bilancio preventivo e del rendiconto di gestione. Inoltre, lo statuto dell'Ente locale può prevedere la partecipazione anche alle riunioni della giunta. Qualora lo statuto preveda all'interno della funzione di collaborazione l'obbligo di partecipare alle sedute di consiglio e di giunta relative al bilancio di previsione ed al rendiconto di gestione, questo costituisce funzione aggiuntiva con la possibilità di richiedere l'adeguamento del compenso.

Lo statuto o il regolamento dovrebbero indicare se è consentito all'Organo di revisione intervenire nella discussione e verbalizzazione degli atti oppure se esso può soltanto assistere alla seduta. Data la natura politico-amministrativa di questi organi deliberanti appare più funzionale che il regolamento preveda soltanto forme di collaborazione rese in forma scritta e previo esame dei documenti e delle proposte di deliberazioni secondo la procedura prevista dalla legge, oppure che sia disposta la temporanea sospensione dei lavori per permettere all'organo di revisione di esprimersi.

Essendo facoltativa la partecipazione il collegio o il suo rappresentante in dette assemblee e riunioni può solo chiarire ed approfondire il contenuto delle determinazioni, valutazioni e decisioni adottate dall'Organo di revisione.

Gli eventuali interventi dell'Organo di revisione devono essere fedelmente riportati nei verbali dell'adunanza.

L'Organo di revisione può chiedere al sindaco ed al presidente (per gli altri enti diversi dal comune) la trasmissione dell'elenco delle deliberazioni adottate.

La presenza alle sedute, se ammessa, dovrà estendersi anche a quelle cosiddette riservate.

1.10. Funzioni

Le funzioni obbligatorie dell'Organo di revisione statuite dal comma 1 dell'art. 239 del Tuel comprendono i pareri richiesti dal principio contabile applicato 4/2 allegato al D.Lgs. 118/2011 e da attestazioni, certificazioni e asseverazioni richieste da leggi e sono così riassumibili:

- 1) **Collaborazione (art. 239, comma 1 lettere a) e b) e comma 1-bis del Tuel)**
 - › pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:
 1. strumenti di programmazione economico-finanziaria;
 2. proposta di bilancio di previsione, verifica degli equilibri e variazioni di bilancio escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'Organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione, dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio;
 3. modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;
 4. proposte di ricorso all'indebitamento;
 5. proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
 6. proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni;
 7. proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali;
 - › pareri richiesti dal Tuel e dal Principio contabile applicato della contabilità finanziaria – allegato 4/2 e 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011 – e più precisamente:

1. parere su riaccertamento ordinario residui;
 2. parere sul DUP e suo aggiornamento;
 3. parere sul piano di rientro disavanzo d'amministrazione;
 4. parere sul piano di riequilibrio finanziario;
 5. parere su variazione bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato;
 6. verifica congruità accantonamenti per contenzioso;
 7. parere sulla convenienza ad effettuare manutenzione straordinaria su beni di terzi.
- › altri pareri e relazioni (per approfondimento si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 2).

2) **Vigilanza (art. 239, co. 1, lett. c), Tuel)**

L'attività di vigilanza è una tipica funzione degli organi di controllo. Le aree di attività da sottoporre alla vigilanza e al controllo sono le seguenti:

- › acquisizione delle entrate;
- › effettuazione delle spese;
- › attività contrattuale;
- › amministrazione dei beni;
- › adempimenti fiscali;
- › tenuta della contabilità.

L'evoluzione normativa nonché la giurisprudenza contabile ha rinforzato la funzione di vigilanza rispetto a quella di collaborazione.

La Corte dei Conti Sezione Autonomie con delibera n.2/1992 della Corte dei conti ha precisato che la vigilanza sulla regolarità amministrativa e contabile deve essere svolta dai revisori sull'intera gestione diretta ed indiretta dell'ente, ivi comprese le partecipazioni finanziarie sotto qualsiasi forma espresse. È una attività gestionale, sistematica, duratura e tipicamente ausiliaria che non sfocia in un atto tipico (relazione, parere, etc.), ma in una denuncia ad altro organo cui compete provvedere.

Inoltre la Corte Costituzionale con sentenza n. 29/1995 ha ritenuto, in merito al modello di controllo che "i parametri, i criteri di valutazione ed i modelli operativi del controllo, il cui carattere è essenzialmente empirico, non possono essere tutti individuati e definiti a livello normativo, ma devono essere elaborati dallo stesso organo di controllo sulla base non più della sola contabilità pubblica, e quindi in chiave giuridica, ma anche delle conoscenze tecnico scientifiche delle discipline economiche aziendalistiche e statistiche."

In tema di vigilanza si è espressa anche la Corte suprema di Cassazione che con sentenza 33843/2018 evidenzia come penalmente rilevante (reato di falso ideologico) la condotta del revisore che in qualità di pubblico ufficiale non ha adeguatamente vigilato sui bilanci consuntivi e preventivi fornendo pareri positivi nelle proprie relazioni e nonostante gravi e reiterati artifici ed errori contabili che alteravano e dissimulavano la reale consistenza della crisi finanziaria dell'ente. La Corte attribuisce all'organo di controllo che non esegue in maniera adeguata e professionale l'attività di vigilanza una condotta complessa sia attiva ovvero consistente nella dichiarazione di congruità delle previsioni di bilancio e nell'attestazione della corrispondenza dei rendiconti alle risultanze della gestione sia omissiva ovvero omettendo consapevolmente di segnalare le gravi alterazioni contabili e le irregolarità delle procedure.

L'Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 90/E del 2010 ha affermato che l'Organo di revisione degli enti locali svolge la stessa funzione di garanzia – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il D. Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 attribuisce al revisore legale relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la funzione e che tra le competenze dell'Organo di revisione rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all'amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili. Conclude la risoluzione affermando che la sottoscrizione dell'Organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all'art. 35 del D.Lgs. n. 241/97.

Il D.L. n. 174/2012 con l'introduzione dell'art. 147-quinquies del Tuel ha disposto che l'Organo di revisione vigila sul sistema di controllo degli equilibri finanziari dell'ente locale.

In questo quadro normativo di riferimento il legislatore negli ultimi anni è intervenuto, con l'intento di potenziare il controllo, affidando all'organo di controllo adempimenti aggiuntivi che ampliano, di fatto, le funzioni di vigilanza assegnate dal Tuel.

Per lo specifico approfondimento sull'attività di collaborazione e vigilanza si rinvia ai principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 2 e n.4.

Di seguito si sintetizzano le attività dell'Organo di revisione con specifico riferimento all'art. 239 del Tuel.

Relazione al rendiconto (art. 239, co. 1, lett. d), Tuel)

La relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto sulla gestione presenta quale contenuto essenziale l'attestazione della corrispondenza del rendiconto (conto del bilancio, conto economico e conto del patrimonio) alle risultanze della gestione.

Il termine per formulare la relazione deve essere previsto nel regolamento di contabilità e comunque non può essere inferiore a 20 giorni decorrenti dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo

Per l'approfondimento si rinvia ai documenti principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n.5 e n.9.

Relazione al bilancio consolidato (art. 239 co. 1, lett. d bis), Tuel)

È richiesta una relazione dell'Organo di revisione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato di cui all'art. 233-bis e sullo schema di bilancio consolidato che l'Ente locale deve deliberare entro il 30 settembre.

Il termine per formulare la relazione deve essere previsto nel regolamento di contabilità e comunque non può essere inferiore a 20 giorni decorrenti dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo

Si rammenta che ai sensi dell'art. 233-bis del Tuel gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato.

Per l'approfondimento specifico si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n.12.

Verifiche di cassa (art. 239, co. 1, lett. f), Tuel)

L'Organo di revisione deve provvedere (art. 223, TUEL) con cadenza trimestrale alle verifiche ordinarie di cassa, alle verifiche della gestione del servizio di tesoreria e delle gestioni degli altri agenti contabili (econo­mo, riscuotitori speciali, consegnatari, sub-consegnatari, ecc.).

Per l'approfondimento specifico si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n.8.

Referto-segnalazione di gravi irregolarità (art. 239, co. 1, lett. e), Tuel)

Il legislatore dispone l'obbligo di referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità.

Gli aspetti procedurali di tale referto devono essere precisati nel regolamento (tempi della denuncia, contenuto della stessa, soggetto a cui indirizzarla, utilizzo, ecc.).

Per la trattazione delle irregolarità si rimanda alla specifica trattazione nel paragrafo n.4.7 del principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n.4.

1.11. Fasi della revisione

L'attività dell'Organo di revisione deve essere ispirata ai criteri dettati dai presenti principi di vigilanza e controllo che rappresentano una regola etico-professionale cui uniformarsi nella formulazione del giudizio e il cui adempimento costituisce un parametro di riferimento per valutare il corretto esercizio della funzione di revisione.

I modelli operativi dell'attività di revisione, che ha carattere sostanzialmente empirico, non possono essere completamente predefiniti da normative o disposizioni regolamentari ma sono rimesse alle conoscenze e competenze professionali dell'Organo di revisione, il quale potrà affidarsi non solo alle regole previste dalla contabilità pubblica ma anche alle conoscenze tecnico-scientifiche delle discipline aziendalistiche, economico-giuridiche, statistiche (cfr. Corte Costituzionale 12-27 gennaio 1995 n.29).

Utile al diligente svolgimento della revisione è una adeguata programmazione e pianificazione delle attività e delle fasi di revisione: ciò al fine di limitare e/o ridurre il "rischio" di revisione ovvero il rischio che, a seguito di controlli e verifiche che non hanno consentito di rilevare irregolarità, il bilancio rispetti comunque il principio di veridicità e il rendiconto venga giudicato corretto sebbene non rappresentativo della realtà.

Il rischio di revisione, considerati i limiti intrinseci del controllo, non può essere completamente eliminato neppure in presenza di una revisione pianificata e svolta in maniera eccezionale che comporterebbe una verifica capillare e totale che però è oggettivamente impossibile.

La programmazione dell'attività e la pianificazione consente all'Organo di revisione di ridurre il rischio di revisione ad un livello "accettabile" e di adottare un modus operandi adeguato che incide anche sul piano delle responsabilità imputabili all'Organo di revisione: se, infatti, l'errore si verifica nonostante lo svolgimento di programmata e adeguata verifica, ma l'Organo ha provveduto a segnalare nelle sue relazioni le criticità procedurali riscontrate e che hanno inciso negativamente sulla gestione e sulla contabilità, ha evidenziato rilievi ed eccezioni e ha suggerito gli accorgimenti idonei a rimuovere l'errore, nessuna responsabilità potrà essere imputata all'Organo.

Le fasi della revisione possono essere programmate e pianificate in modo progressivo e così schematizzate:

- › Pianificazione
- › Programmazione
- › Esecuzione
- › Conclusione

Pianificazione

Nella fase di pianificazione l'Organo di revisione provvede ad esaminare l'ente e la sua struttura organizzativa, compreso il controllo interno, e il contesto in cui l'ente opera, al fine di individuare eventuali criticità e valutare i rischi significativi.

Programmazione

Nella successiva fase di programmazione l'Organo di revisione deve identificare le aree e i fattori di rischio, e sulla base della mappatura, impostare le attività programmando le verifiche da attuare, l'ampiezza delle attività da svolgere, le tempistiche per realizzarle e, nel caso di organo collegiale, la suddivisione dei compiti.

In tal senso si sottolinea che l'Organo di revisione non si dovrà limitare alle verifiche periodiche trimestrali ma dovrà adeguare e strutturare i controlli in ragione degli obiettivi di vigilanza e controllo prefissati nella fase di programmazione e utili a rendere efficiente la sua attività di vigilanza.

Esecuzione

Definito il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire, l'Organo di revisione, nella fase di esecuzione, deve definire le procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e adeguate in base alla programmazione.

Le procedure di revisione, di cui si rimanda all'approfondimento del successivo paragrafo 1.12, sono finalizzate ad acquisire, nel corso dello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo, gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione. La fase di esecuzione è pertanto tesa a verificare non solo il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili ma anche ad esaminare le procedure relative al sistema contabile- amministrativo e le tecniche previste dalle procedure interne dell'Ente.

A titolo esemplificativo e non esaustivo l'Organo di revisione deve testare l'efficacia del sistema di controllo interno mediante sondaggi a campione, che presuppongono l'acquisizione di informazioni attraverso interviste ai responsabili di settore o unità operative, o con conferme esterne e/o conte fisiche.

Ogni operazione eseguita dovrà essere documentata e risultare da verbali e/o da carte di lavoro e le tecniche utilizzate per eseguire tali verifiche dovranno essere adeguatamente motivate sia per quanto concerne la loro idoneità a garantire che il campione selezionato e verificato sia rappresentativo e significativo sotto il profilo qualitativo e quantitativo (del bilancio, del rendiconto, etc.), sia a verificare l'effettiva applicazione delle tecniche e il corretto funzionamento delle procedure amministrative. Si rimanda ai successivi paragrafi per l'approfondimento sulle metodologie e tecniche di campionamento.

Conclusione

In base agli elementi acquisiti e ai risultati raggiunti ed enucleati nella documentazione del lavoro svolto (carte di lavoro), nella fase finale della revisione l'Organo di revisione emette un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi, rilevando eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che confluiranno nella relazione o parere. L'organo esplicita l'esito della sua attività procedendo all'elaborazione dei verbali di verifica, dei pareri, delle relazioni, o in caso di gravi irregolarità riscontrate nella gestione, di referti.

La diligente esecuzione dell'incarico richiede la verbalizzazione dell'attività e la corretta e precisa tenuta di documentazione atta a provare l'attività svolta.

All'esito di tale fase l'Organo di revisione esprime una motivata valutazione di congruità e quindi emette un giudizio sull'esistenza/inesistenza e affidabilità/inaffidabilità del controllo interno.

In presenza di evidenze negative l'Organo di revisione deve relazionare all'organo consiliare le debolezze riscontrate nelle procedure amministrative, indicare le criticità rilevate fornendo anche le misure da adottare per sanare o ridurre tali aspetti negativi.

In particolare, nel caso in cui l'Organo di revisione abbia riscontrato che le procedure di controllo interno sono inesistenti o inaffidabili, esso dovrà predisporre ulteriori controlli di dettaglio sull'output della contabilità generate da tali procedure e ampliare le verifiche, applicando il metodo motivato del campionamento. In tal caso, l'Organo di revisione non risponderà di eventuali errori non rilevati o non riscontrati nella misura in cui abbia dato evidenza nell'apposita relazione le criticità procedurali che fisiologicamente possano generare errori nella contabilità e nella gestione.

Nell'ipotesi in cui la fase di conclusione fornisca risultati soddisfacenti in merito alla "tenuta" delle tecniche di controllo, l'Organo di revisione deve verificare, attraverso sondaggi e interviste, l'effettiva applicazione delle tecniche di controllo e il corretto funzionamento delle procedure amministrative. In tal modo l'Organo di revisione sarà in grado di valutare se le procedure amministrative funzionano, se sono effettivamente seguite, sarà in grado di controllare la validità tecnica e l'efficacia delle procedure amministrative dell'ente.

1.12. Procedure di revisione

Nello svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo, ed in particolare nella fase di esecuzione, l'Organo di revisione deve definire e svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati per poter trarre con-

clusioni ragionevoli su cui basare il proprio giudizio. Ogni informazione che viene utilizzata dall'Organo di revisione per giungere alle conclusioni su cui basa il proprio giudizio costituisce un elemento probativo ovvero l'insieme delle informazioni contenute nelle rilevazioni contabili e qualsiasi altra informazione acquisita.

Gli elementi probativi sono di natura cumulativa e si acquisiscono principalmente mediante le procedure di revisione svolte nel corso dell'attività di verifica nel corso dell'esercizio, ma possono, tuttavia, includere anche le informazioni acquisite da altre fonti quali le revisioni eseguite nei precedenti esercizi o le procedure relative all'accettazione ed al mantenimento dell'incarico. Gli elementi probativi includono sia le informazioni che supportano e confermano quanto riportato dall'Amministrazione dell'Ente, sia eventuali elementi contraddittori di tali informazioni. Inoltre, in alcuni casi l'assenza di informazioni (per esempio, il rifiuto a fornire documentazione richiesta) può essere utilizzata dall'Organo di revisione come elemento probativo.

Affinché l'Organo di revisione acquisisca elementi probativi attendibili, è necessario che le informazioni che vengono prodotte dall'Ente locale e utilizzate per lo svolgimento delle procedure di revisione siano sufficientemente complete, accurate, precise e dettagliate per le finalità della revisione.

1.12.1. Il campionamento di revisione

La lettera c) del comma 1 dell'art. 239 del Tuel relativamente alle funzioni di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità afferma che l'Organo di revisione svolge queste funzioni *anche con tecniche motivate di campionamento*.

Nello svolgimento di appropriate procedure e di adeguate metodologie di revisione contabile l'Organo di revisione può decidere di utilizzare il campionamento al fine di sviluppare opportune risposte ai rischi di errori significativi: il revisore si pone pertanto come obiettivo quello di acquisire elementi probativi in base ai quali, con ragionevole certezza, trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato.

Metodi appropriati per selezionare le voci da sottoporre a verifica e raccogliere gli elementi probativi sono i seguenti:

- › campionamento statistico
- › selezione di tutte le voci analizzando così il 100 % del campione (selezione integrale)

- › selezione di voci specifiche (campionamento soggettivo o ragionato)

Tali metodi possono essere alternativi tra di loro o utilizzati congiuntamente.

1.12.2. Le regole di campionamento

Con il campionamento l'Organo di revisione determina le modalità di selezione delle voci o unità di campionamento all'interno di una popolazione, ovvero l'insieme completo dei dati, sottoposta a verifica al fine di ottenere e valutare elementi probativi su determinate caratteristiche delle voci selezionate e trarre valide conclusioni sulla intera popolazione dalla quale il campione è estratto.

Si definisce campionamento di revisione l'applicazione delle procedure di revisione su una percentuale inferiore al 100% degli elementi che costituiscono la popolazione rilevante ai fini della revisione contabile in modo che tutte le unità di campionamento abbiano una possibilità di essere selezionate e fornire al revisore elementi ragionevoli in base ai quali trarre le proprie conclusioni sull'intera popolazione.

Nella definizione e nella selezione del campione di revisione, nello svolgimento di procedure di conformità e di dettaglio l'Organo di revisione può utilizzare il campionamento statistico o non statistico.

Le procedure di conformità sono tese a verificare se i controlli interni dell'ente siano o meno efficaci e poiché tali procedure devono fornire la prova del funzionamento di controlli chiave, per testare se gli stessi siano efficaci, ed abbassino di conseguenza il rischio di controllo, le verifiche riguarderanno soltanto attributi qualitativi delle singole voci (siano esse operazioni o documenti), senza che sia attribuita alcuna importanza ai valori monetari; per tale motivo si parla in generale di campionamento per attributi.

Le procedure di dettaglio sono invece tese ad individuare eventuali errori significativi: lo scopo del revisore è verificare, con un livello accettabilmente basso di rischio di campionamento, che l'errore eventuale nella popolazione non ecceda il livello di significatività operativa. Nei test di dettaglio l'Organo di revisione può utilizzare tecniche di campionamento più o meno sofisticate, ma sempre legate alle unità monetarie, fra le quali quella di uso più comune è quella nel MUS (*Monetary Unit Sampling, campionamento per unità monetarie*) anche definita come PPS (*Probability Proportional to Size*).

I processi di campionamento possono essere classificati come segue:

- › campionamenti statistici, le cui principali modalità sono rappresentate da:
 1. campionamento statistico casuale stratificato o non stratificato;
 2. campionamento sistematico;
 3. campionamento a blocchi;

4. campionamento per unità monetarie.

- › campionamenti non statistici, che possono essere:
 1. a scelta ragionata (cosiddetto *targeted testing*);
 2. campionamento casuale.

Si definisce campionamento statistico (a) qualsiasi metodologia che possieda le caratteristiche di selezione casuale degli elementi del campione e di utilizzo del calcolo delle probabilità inclusa la determinazione del rischio di campionamento. Con il campionamento statistico gli elementi del campione sono selezionati in modo che ciascuna unità di campionamento abbia una probabilità di essere selezionata, mentre con il campionamento non statistico la selezione del campione è basata sul giudizio professionale.

Non sempre nella revisione è però utile/efficiente procedere con un campionamento (statistico ovvero non statistico) di una popolazione. Il giudizio professionale diventa quindi rilevante e va documentato nelle carte di lavoro.

La valutazione del revisore se utilizzare un approccio di campionamento statistico ovvero non statistico è fondamentale:

- › quando la popolazione non è omogenea (fonti contabili diverse per stesso mastro)
- › quando la popolazione è composta da pochi elementi
- › quando pochi elementi coprono la maggior parte del saldo
- › laddove sia obbligatorio selezionare il 100% degli elementi
- › quando il revisore non sia disponibile ad accettare l'incertezza insita negli elementi non campionati della popolazione
- › quando il revisore ritenga opportuno selezionare voci specifiche della popolazione non comuni a tutti

La scelta di selezionare tutte le voci ovvero l'applicazione del metodo integrale (b) può essere appropriata, per esempio, quando la popolazione è costituita da un numero limitato di voci di valore elevato e, quindi, sia per la significatività intrinseca delle voci da verificare, sia per il limitato lavoro da svolgere, risulta appropriato ed efficiente l'azzeramento del rischio di campionamento (e di conseguenza del rischio di individuazione e di revisione). La selezione integrale può essere appropriata anche nel caso in cui esista un rischio significativo e vi è la necessità di azzerare il rischio di campionamento e, pertanto, in assenza di metodi alternativi, è maggiormente efficiente selezionare e analizzare tutte le voci.

Il campionamento soggettivo o ragionato (c) presuppone invece la decisione dell'Organo di revisione di selezionare alcune voci specifiche (di una popolazione più ampia) e implica pertanto l'esercizio del giudizio professionale del revisore nello stabilire:

- › la dimensione del campione (ad esempio si verificano tutte le voci che presentano un saldo contabile superiore a d un determinato importo);
- › gli elementi da selezionare (ad esempio, voci specifiche soggette a rischio o inusuali o per le quali in passato si sono riscontrati errori);
- › l'affidabilità della popolazione in base ai risultati del campione esaminato.

Mutuando quanto indicato nel principio di revisione internazionale ISA (Italia) n. 530, paragrafo A3, nel definire un campione, il revisore determina l'errore accettabile per fronteggiare il rischio che l'insieme di errori singolarmente non significativi possa rendere il bilancio significativamente errato e per fornire un margine per eventuali errori non individuati. L'errore accettabile costituisce l'applicazione ad una determinata procedura di campionamento della significatività operativa per la revisione. L'errore accettabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa per la revisione.

Un campionamento soggettivo o ragionato ben disegnato e che prenda a base fattori che sarebbero considerati anche in una procedura di campionamento statistico, può condurre a risultati efficaci quanto quelli derivanti da una procedura statistica.

Occorre tenere presente che una differenza rilevante tra le procedure di campionamento statistiche e quelle di tipo soggettivo o ragionato è che solo nel primo caso la misura del rischio di campionamento è determinata in modo esplicito per cui è possibile proiettare, con il calcolo delle probabilità, i risultati delle procedure di revisione applicate alle sole voci selezionate sull'intera popolazione.

In generale, stante lo scopo del campionamento di fornire elementi ragionevoli al revisore in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è estrapolato è importante che il revisore selezioni un campione rappresentativo in modo da evitare distorsioni scegliendo elementi che abbiano le caratteristiche tipiche del campione.

1.12.3. Il rischio di campionamento

Il rischio di campionamento è il rischio che le conclusioni dell'Organo di revisione, sulla base di un campione, possano essere diverse da quelle che si sarebbero raggiunte se l'intera popolazione fosse stata sottoposta alla procedura di revisione.

Il modello di riferimento per l'approccio al campionamento è quello riconosciuto a livello internazionale dell'*Audit Risk Model*. Tale modello si basa sulla determinazione del rischio di revisione (rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di errori o irregolarità significative).

Il rischio di revisione viene scomposto in tre componenti definite rispettivamente come rischio intrinseco (*Inherent risk, IR*), rischio di controllo (*Control risk, CR*) e rischio di non individuazione del revisore (*Detection risk, DR*).

Il rischio di revisione AR viene, quindi, determinato nel seguente modo:

$$AR = IR \times CR \times DR$$

Da cui si ricava che il rischio di non individuazione del revisore (*Detection risk, DR*) è pari a:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

AR = Rischio di revisione (*Audit Risk*)

IR = Rischio Intrinseco (*Inherent Risk*)

CR = Rischio di controllo interno (*Control Risk*)

DR = Rischio di non individuazione (*Detection Risk*)

Rischio intrinseco

Il Rischio Intrinseco rappresenta il rischio che la gestione contabile, finanziaria ed economica presenti errori o irregolarità significativi indipendentemente dall'esistenza di procedure di controllo interno. Il rischio intrinseco dipende dalla natura delle attività svolte dall'ente nonché da fattori esterni (politici, culturali, economici, attività di tipo commerciale, creditori e debitori, ecc.) e da fattori interni (tipo di organizzazione, procedure, competenze dell'organico, modifiche recenti nella struttura, ecc.).

I rischi intrinseci devono essere individuati e valutati prima di avviare procedure di revisione dettagliate.

L'identificazione e la valutazione dei rischi intrinseci avvengono sulla base della conoscenza dell'ente e del contesto in cui opera. Utili procedure, a tal fine, sono i colloqui con i dirigenti o i responsabili di funzione chiave, l'esame di informazioni emergenti dall'organigramma, dai regolamenti, dai bilanci e dai rendiconti, dagli errori e dalle non conformità riscontrate nel passato, dagli esiti di eventuali ispezioni di autorità di vigilanza o di altri soggetti a ciò deputati, ecc.).

L'Organo di revisione valuta il rischio intrinseco con riferimento alla popolazione oggetto di controllo secondo la scala quantitativa ALTO o BASSO.

Nella valutazione l'Organo di revisione terrà conto della probabilità di accadimento e dell'eventuale impatto dell'errore o dell'irregolarità significativa.

Rischio di controllo

Il Rischio di controllo è il rischio che un errore o una irregolarità significativa che potrebbe verificarsi nella gestione contabile, finanziaria ed economica non sia prevenuta o tempestivamente individuata dalle procedure di controllo interno dell'ente.

I rischi di controllo, pertanto, sono correlati all'efficacia della gestione dei rischi intrinseci da parte dell'ente e dipendono dal sistema dei controlli interni di cui l'ente si è dotato e dalla efficacia dello stesso.

I rischi di controllo possono essere valutati tramite indagini, osservazioni, flussi informativi ricevuti dal responsabile dei controlli interni, verifiche di conformità dei controlli chiave posti in essere dall'ente.

Il rischio di controllo viene valutato secondo una scala qualitativa:

- › ALTO (affidabilità del sistema dei controlli interni);
- › BASSO (non affidabilità del sistema dei controlli interni);

sulla base della conoscenza ed eventuale verifica (test di conformità) delle procedure di controllo interno. Laddove l'Organo di revisione volesse fare affidamento sulle procedure di controllo interno per mitigare un rischio intrinseco valutato ALTO dovrà svolgere appositi test di conformità sulle procedure di controllo interno.

Il prodotto del rischio intrinseco (IR) per il rischio di controllo (CR) è definito come "Rischio di errori significativi".

Rischio di non individuazione

Il rischio di non individuazione è il rischio che l'Organo di revisione non individui errori o irregolarità significative ed è in funzione della valutazione delle altre due componenti di rischio (IR e CR).

I rischi di non individuazione dipendono dall'appropriatezza e dalla sufficienza dei controlli svolti, tra cui la metodologia di campionamento.

Il rischio di errori o irregolarità significative (AR) non potrà mai essere azzerato ma deve essere portato ad un livello accettabilmente basso che nella prassi internazionale di revisione è pari al 5%.

Il modello di affidabilità è l'opposto del modello di rischio per cui per determinare un rischio di revisione pari al 5% occorre assicurare un livello di confidenza pari al 95%.

L'utilizzo del Modello del rischio di revisione/di affidabilità consente di cogliere due obiettivi:

- › assicurare un elevato livello di affidabilità. L'affidabilità è garantita ad un determinato livello (ad esempio del 95% laddove il rischio di revisione è pari al 5%);
- › svolgere procedure di revisione in modo efficiente. Se il livello di affidabilità è pari, ad esempio, al 95% il revisore deve elaborare procedure di revisione che tengano conto del rischio intrinseco (IR) e del rischio di controllo (CR). In questo modo il revisore concentrerà l'attività di audit sulle aree più a rischio riducendola, invece, su quelle a basso rischio.

La determinazione del rischio di non individuazione (DR) influenza l'estensione del campionamento di revisione ed è un risultato diretto della formula:

$$DR = \frac{AR}{IR \times CR}$$

Dove se AR è fissato al 5% (rischio ritenuto accettabilmente basso) sarà la valutazione fatta dal revisore del rischio intrinseco e del rischio di controllo a determinare il rischio di non individuazione.

Il rischio di revisione risultante dall'applicazione dell'Audit Risk Model proposto potrà assumere le seguenti connotazioni:

Rischio intrinseco	Rischio di controllo	IR	CR	IR x CR	AR	DR	Livello di Confidenza	Fattore di Confidenza
Alto	Alto	100%	100%	100%	5%	5%	95%	3,0
Alto	Basso	100%	36%	36%	5%	14%	86%	2,0
Basso	Alto	36%	100%	36%	5%	14%	86%	2,0
Basso	Basso	36%	36%	13%	5%	39%	61%	1,0

1.12.4. La determinazione dei livelli di significatività

La significatività dell'errore è un concetto fondamentale nella revisione. Un errore è considerato significativo quando ci si può ragionevolmente attendere che, considerato singolarmente o aggregato con altri errori, sia in grado di influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio.

Ai soli fini della determinazione degli elementi da selezionare nell'ambito di una popolazione monetaria da assoggettare a controllo, l'Organo di revisione stabilisce i seguenti livelli di significatività:

- a) significatività complessiva, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell'ente nel suo complesso;
- b) significatività operativa, intesa come importo o importi stabiliti dall'Organo di revisione in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre ad un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività complessiva. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa;
- c) errore chiaramente trascurabile, inteso come importo al di sotto del quale gli errori sono considerati chiaramente trascurabili e, di conseguenza, non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul rendiconto.

Nell'ambito degli enti locali un parametro di determinazione della significatività complessiva potrebbe essere individuato in un *range* che va da un minimo dell'1% delle entrate correnti ad un massimo del 3% delle stesse. Le entrate correnti possono, infatti, essere assimilate ai ricavi delle società commerciali e rappresentano una voce significativa per gli equilibri dell'ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull'informativa finanziaria.

La significatività operativa viene determinata assumendo un valore compreso tra il 60% e l'85% della significatività complessiva.

L'errore chiaramente trascurabile viene determinato in un intervallo che va dal 5% al 15% della significatività operativa.

In alcuni casi, può essere necessario utilizzare un livello di significatività specifica, inferiore alla significatività complessiva, in relazione a verifiche su particolari classi di operazioni, periodi temporali di indagine, saldi contabili.

L'errore tollerabile nelle procedure di campionamento è definito come l'importo monetario stabilito dal revisore rispetto al quale egli cerca di acquisire un appropriato livello di sicurezza sul fatto che l'importo determinato non sia superato dagli effettivi errori presenti nella popolazione indagata.

L'errore tollerabile può essere lo stesso importo o un importo inferiore alla significatività operativa e determina la natura e l'estensione delle procedure di campionamento.

1.12.4.1. Metodo di campionamento

Il metodo di campionamento consta di due elementi:

- › i criteri del campionamento (ad esempio con uguali probabilità; con probabilità proporzionali alla dimensione);
- › le procedure di proiezione degli errori (stima).

1.12.4.2. Il campionamento per attributi nei test di conformità

L'Organo di revisione, tramite i test di conformità, acquisisce l'evidenza che un controllo interno opera in modo efficace durante il periodo nel quale intende farvi affidamento (trimestre; anno; ecc.).

I controlli interni possono operare in modo efficace o non efficace ed essere, quindi, affidabili o non affidabili. Controlli interni non affidabili sono quelli in cui è probabile che sia riscontrata una deviazione.

La natura della popolazione oggetto di campionamento (composta da elementi oggetto di indagine per i quali non assume alcun rilievo l'importo monetario) fa sì che le dimensioni del campione sono spesso contenute in quanto ci si aspetta che non vi siano deviazioni.

L'Organo di revisione considera - nelle operazioni di campionamento per attributi propeedeutiche allo svolgimento di test di conformità dei controlli interni - efficaci (e quindi attendibili) i controlli esaminati laddove non riscontri alcuna deviazione.

La dimensione del campione viene, di norma, determinata nel seguente modo:

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{\text{Fattore di confidenza}}{\text{Grado di deviazione accettabile}}$$

Nella prassi, per verificare l'efficacia di procedure ricorrenti di controllo interno di tipo manuale, con un basso rischio di non conformità, si utilizza un livello di confidenza leggermente superiore al 90% a cui corrisponde un livello di confidenza pari a 2,5.

La dimensione del campione, su base annua, utilizzando la formula sopra esposta, ammonta a n. 25.

$$\text{Dimensione del campione} = \frac{2,5}{0,10} = n. 25$$

Nel caso di rischio di non conformità valutato alto, l'estensione del test, su base annua, sarà pari a n.60 (livello di confidenza del 95% a cui corrisponde il fattore di confidenza 3) La selezione del campione, non essendo influenzata da valori monetari, potrà avvenire in modo casuale, ossia fornendo la stessa probabilità di selezione ad ogni documento o altro oggetto di controllo.

1.12.4.3. Il campionamento monetario nei test di dettaglio

Laddove l'Organo di revisione valuti di ricorrere al campionamento statistico per unità monetarie la tecnica MUS (*Monetary Unit Sampling*, campionamento per unità monetarie) è sviluppata nella revisione per analizzare popolazioni che dovrebbero possedere una percentuale di deviazioni molto bassa, come è lecito prevedere in condizioni normali di rischio.

I limiti intrinseci all'utilizzo della tecnica MUS sono:

- › la frequenza degli errori non deve essere elevata (di solito non superiore al 10%);
- › la popolazione deve essere sufficientemente ampia;
- › l'errore associato a ciascun saldo non può essere superiore al suo valore monetario;
- › l'esclusione dei saldi nulli o negativi; se da un lato esistono strumenti statistici correttivi di questa fattispecie, d'altra parte è più efficiente depurare le liste da tali valori, che a ben vedere, rappresentando potenziali anomalie, ben giustificerebbero in termini revisionali una separata considerazione.

I vantaggi dal punto di vista della gestione del rischio di un approccio statistico sono evidenti. Il campione statistico richiede la considerazione di altri fattori, oltre al campionamento casuale, che incidono sulla determinazione del campione:

- a) il livello di confidenza;
- b) il livello di errore tollerabile (nel campionamento di dettaglio o monetario) o il livello di deviazione accettabile (nel campionamento per attributi).

Il livello di confidenza rappresenta il livello di rischio di campionamento che l'Organo di revisione reputa accettabile, ovvero, in altri termini, il livello di rischio che il revisore accetta che il campione non fornisca risultati corretti con riferimento all'intera popolazione; ad esempio, un livello di confidenza del 95% significa che nel 95% dei casi il campione fornisce risultati corretti ovvero proiettabili sulla popolazione nell'ambito dell'errore tollerabile.

Da un punto di vista pratico, a un livello di confidenza percentuale, viene associato un fattore di confidenza che verrà utilizzato per il calcolo della dimensione del campione statistico.

Secondo l'approccio metodologico indicato avremo che:

- › in caso di rischio basso l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 1;

- › in caso di rischio medio l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 2;
- › in caso di rischio alto l'intervallo di selezione sarà pari alla significatività operativa diviso 3;

Come è evidente tale tipo di approccio determina l'estensione del campione in funzione del rischio valutato.

La graduazione dei rischi è operata secondo la seguente scala:

- › Alto
- › Medio
- › Basso

Ad ogni rischio viene associato uno specifico fattore a cui corrisponde un livello di confidenza statistica.

Il fattore di rischio costituisce il divisore della significatività operativa. In questo modo la significatività operativa varia rispetto all'importo base, aumentando nel caso di rischi valutati bassi e, al contrario, diminuendo nel caso di rischi più elevati.

I fattori di rischio e i corrispondenti livelli di confidenza statistica adottati a fronte di ogni livello di valutazione sono riportati nella tabella che segue.

Rischio valutato	Divisore della significatività operativa	Livello di confidenza assicurato
Alto	3,0	95%
Medio	2,0	86%
Basso	1,0	65%

Dovendo, ad esempio, decidere quanti capitoli relativi agli impegni di spesa di competenza sottoporre a controllo rispetto ad un totale di Euro 1.000.000, con una significatività operativa determinata dall'Organo di revisione in Euro 100.000, la metodologia proposta porta il revisore a campionare un numero di capitoli di spesa, a seconda del rischio valutato, nel seguente modo:

Rischio valutato	Divisore della significatività operativa	Livello di confidenza statistica assicurato	Saldo complessivo impegni	Significatività operativa	Intervallo di selezione	Numero di capitoli di spesa da selezionare
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f) = e/b	(g) = d/f
Alto	3,0	95%	1.000.000	100.000	33.333	30
Medio	2,0	86%	1.000.000	100.000	50.000	20
Basso	1,0	61%	1.000.000	100.000	100.000	10

Individuati i capitoli da assoggettare a controllo l'Organo di revisione procederà, all'interno di ogni capitolo, a verificare gli importi più rilevanti (ad esempio quelle che superano l'importo dell'errore chiaramente trascurabile).

1.12.4.4. La proiezione degli errori

Per le verifiche di dettaglio, il revisore deve effettuare una proiezione degli errori riscontrati nel campione sulla popolazione al fine di acquisire una percezione di massima della misura dell'errore e stabilire le conseguenti risposte di revisione.

Se l'errore rilevato può essere considerato come "anomalo" è possibile escluderlo dalla proiezione degli errori sulla popolazione.

Nel caso il campionamento abbia riguardato procedure di conformità, non è necessario operare alcuna proiezione delle deviazioni in quanto il grado di deviazione del campione rappresenta anche il grado di deviazione proiettato per la popolazione nel suo complesso.

2. Funzioni dell'Organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza

Indice

2.1.	Attività di collaborazione	51
2.2.	Pareri obbligatori	52
2.2.1.	Strumenti di programmazione economico-finanziaria	53
2.3.	Proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni	54
2.4.	Transazioni	57
2.5.	Parere sulle variazioni di bilancio	59
2.6.	Parere sulla salvaguardia degli equilibri	60
2.7.	Modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni	63
2.8.	Proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali	63
2.9.	Ulteriori pareri obbligatori	64
2.9.1.	Parere su riaccertamento ordinario dei residui	64
2.9.2.	Parere sul DUP e aggiornamento al DUP	71
2.9.3.	Parere sul piano di rientro del disavanzo di amministrazione	71
2.9.4.	Parere sul piano di riequilibrio finanziario	72
2.9.4.1.	Il piano di riequilibrio: contenuto ed effetti	74
2.9.4.2.	Check list per il raggiungimento dell'obiettivo di riequilibrio pluriennale	75
2.9.4.3.	I controlli dell'organo di revisione	76
2.9.5.	Parere su variazioni bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato	77
2.9.6.	Parere sulla proposta di miglioramento su beni di terzi	77
2.10.	Funzione di vigilanza	78

2.10.1. Certificazione bilancio di previsione e rendiconto	80
2.10.2. Spese di rappresentanza	80
2.10.3. Attestazione sulla relazione di fine mandato	80
2.10.4. Ulteriori vincoli di finanza pubblica in materia di contenimento della spesa	81
2.10.4.1. Piano triennale di contenimento della spesa di funzionamento (art. 2, commi 594 – 598 della legge 244/2007)	82
2.10.4.2. Riduzioni costi degli apparati amministrativi (art. 6 del D.L. n. 78/2010)	83
2.10.4.3. Riduzione spese per incarichi di studio e consulenza (art. 6, comma 7 del D.L. 78/2010, art. 5, comma 9 del D.L. 95/2012)	85
2.10.4.4. Riduzione spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza (art. 6, comma 8 del D.L. 78/2010)	86
2.10.4.5. Divieto di effettuare spese per sponsorizzazioni (art. 6, comma 9 del D.L. 78/2010)	89
2.10.4.6. Riduzione spese per missioni (art. 6, comma 12 del D.L. 78/2010)	90
2.10.4.7. Riduzione spese per formazione (art. 6, comma 13 del D.L. 78/2010)	92
2.10.4.8. Riduzione spese per acquisto e gestione autovetture (art. 6, comma 14 del D.L. 78/2010; art. 5, comma 2 del D.L. 95/2012)	92
2.10.4.9. Limiti acquisto beni immobili (art. 12 del D.L. 98/2011)	94
2.10.4.10. Limiti spesa informatica (art. 1 commi da 512 a 516 Legge n. 208/2015)	96
2.10.4.11. Gli incentivi per funzioni tecniche	96

2.1. Attività di collaborazione

L'attività di collaborazione con l'organo consiliare è la prima delle funzioni dell'Organo di revisione degli enti locali elencate dal Testo Unico sull'ordinamento degli enti locali (di seguito Tuel) e continua a rappresentare un aspetto innovativo nelle funzioni assegnate ad un organo di controllo.

La collaborazione riguarda la complessa attività d'indirizzo e controllo amministrativo di competenza dell'organo consiliare che è il destinatario finale di tale funzione.

Tale funzione, propria dell'Organo di revisione, riguarda l'analisi e la valutazione, anche prospettica, dei risultati dell'attività amministrativa dell'ente e si concretizza in osservazioni e suggerimenti che, analizzando aspetti gestionali nelle cause e negli effetti, si traducono in un complesso di elementi utili al Consiglio ad operare valutazioni e scelte ragionate, avendo riguardo alle disposizioni dello statuto e del regolamento dell'ente.

Lo statuto o il regolamento devono qualificare gli ambiti d'intervento, le modalità di svolgimento dell'attività e il coordinamento con le funzioni di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione, nonché la necessaria distinzione dall'attività di consulenza e di prestazione di servizio che non può essere richiesta all'Organo di revisione. La differenza tra consulenza e collaborazione va riferita al fatto che quest'ultima riguarda l'aspetto economico-finanziario delle proposte di deliberazione e di valutazione dei risultati delle politiche realizzate, mentre la consulenza riguarda valutazioni a priori delle politiche al fine di individuare fattibilità e dettagli operativi di un progetto, prestando, nel contempo, le competenze tecniche proprie.

In particolare, la funzione di collaborazione deve riguardare le aree riconducibili alle funzioni di indirizzo e controllo del Consiglio sull'attività della Giunta e degli altri organi dell'ente in ambito di attività amministrativa, comprendendo le funzioni di programmazione, gestione e rendicontazione. Tale attività deve essere limitata agli aspetti economico-patrimoniali e finanziari.

Ove la legge preveda l'espressione di pareri o altre valutazioni ad organi diversi, quale il responsabile dei servizi finanziari o la Giunta, essi sono espressi esclusivamente in funzione del corretto svolgimento delle funzioni dell'organo consiliare e non dei singoli membri.

Eventuali attività, contemplate nei regolamenti di contabilità o in altri atti deliberativi, previste a favore di soggetti e in casi diversi da quelli previsti dalla legge, sono da considerarsi prestazioni aggiuntive a cui va adeguatamente parametrato l'eventuale compenso.

La funzione di collaborazione deve essere giuridicamente distinta da quella svolta dai responsabili dei servizi e deve essere disciplinata in ordine all'individuazione dei compiti e delle specifiche responsabilità.

La collaborazione deve assumere le caratteristiche dell'attività professionale qualificata finalizzata al buon andamento della gestione. Si può concretizzare con pareri, rilievi, osservazioni e proposte sugli aspetti economici patrimoniali e finanziari dell'area di competenza consigliare tesi a conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati, una migliore efficienza, produttività ed economicità della gestione, nonché ad ottenere il miglioramento dei tempi e dei modi dell'azione amministrativa.

Tali pareri, rilievi, osservazioni e proposte indirizzati all'organo politico possono essere disattesi solo con scelte opportunamente motivate.

La collaborazione è propedeutica all'efficacia del controllo.

2.2. Pareri obbligatori

La collaborazione è obbligatoria sulle proposte di deliberazione relativa alle seguenti aree:

- 1) piani e strumenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) bilancio di previsione, variazioni e salvaguardia equilibri;
- 3) modalità di gestione dei servizi, costituzione o partecipazione ad organismi esterni e rapporti con essi;
- 4) ricorso all'indebitamento;
- 5) debiti fuori bilancio e transazioni;
- 6) utilizzo di strumenti di finanza innovativa;
- 7) regolamenti di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio, applicazione dei tributi locali.

I pareri alle variazioni di bilancio devono riguardare anche a quelle poste in essere dalla Giunta assunte con i poteri del Consiglio per motivi di urgenza, in quanto il destinatario finale rimane comunque l'organo consiliare.

Le funzioni dell'Organo di revisione inerenti alla formulazione dei pareri obbligatori sono disciplinate dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 239 del Tuel.

L'Organo di revisione deve esprimere pareri su proposte di deliberazione da sottoporre al Consiglio su atti fondamentali della gestione.

I pareri rientrano nella funzione di collaborazione con il Consiglio dell'ente locale. Lo stesso organo è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'Organo di revisione.

Il regolamento di contabilità dell'ente deve stabilire entro quale termine l'Organo di revisione dovrà dare il parere, tenendo conto delle necessità dell'ente e di quelle dell'Organo di revisione di poter approfondire e valutare i contenuti, gli effetti della proposta e formulare il parere. Un termine regolamentare non congruo, non consentendo un adeguato controllo, costituisce una grave irregolarità contabile che può essere oggetto di segnalazione al Consiglio ed alla Sezione di controllo competente della Corte dei conti.

Il comma 1 dell'art. 174 del Tuel come modificato dall'art. 9-bis, comma 1, lett. a), nn. 1) e 2), D.L. 24

giugno 2016, n. 113 non richiede più il parere dell'Organo di revisione nella fase di presentazione al Consiglio dello schema del bilancio di previsione e del Documento Unico di Programmazione DUP.

La norma distingue la fase di presentazione degli atti per la quale non è richiesto il parere dell'Organo di revisione da quella, nella quale il parere è obbligatorio, di proposta di deliberazione per l'approvazione.

Le sette tipologie di pareri obbligatori su cui interviene l'organo di controllo con funzione di collaborazione con l'organo consiliare sono ribadite dall'art 42, comma 2 del TUEL, dalla lettera b) dell'art. 239 del Tuel, dalla delibera n. 345/2013 della sezione regionale della Corte dei conti del Piemonte e dalla sezione regionale della Corte dei conti della Liguria n. 4/2014.

Per approfondimenti sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n.3 – controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione.

Per approfondimenti sul ricorso all'indebitamento e sull'utilizzo di strumenti di finanza innovativa si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n.7.

2.2.1. Strumenti di programmazione economico-finanziaria

È richiesto il parere su tutti gli atti di programmazione di competenza del Consiglio o sottoposti al Consiglio come propedeutici al bilancio di previsione di cui all'art. 42, comma 2, lett. b) Tuel.

Considerato che tutti gli strumenti di programmazione devono essere inseriti nel Documento Unico di Programmazione DUP o nelle note di aggiornamento al DUP, si precisa che l'Organo di revisione, tranne il caso di atti adottati separatamente ma che in ogni caso devono essere recepiti nel Documento Unico di Programmazione DUP, deve esprimersi nell'ambito del parere sul DUP.

2.3. Proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni

Secondo la Corte dei Conti il debito fuori bilancio è un'obbligazione sorta senza il rispetto delle regole giuridiche contabili proprie degli enti.

L'articolo 194 del Tuel disciplina l'ambito e le procedure di riconoscibilità dei debiti fuori bilancio, ossia delle obbligazioni 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 (vedi anche Ministero degli Interni circolare del 20 settembre 1993). Il debito, quindi, è un'obbligazione maturata senza che sia stato adottato il dovuto adempimento per l'assunzione dell'impegno di spesa previsto dall'art. 191 del Tuel.

Sono riconoscibili i debiti fuori bilancio derivanti da:

- › sentenze esecutive comprese quelle immediatamente esecutive;
- › copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzione o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio di cui all'art. 114 ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
- › ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal codice civile (art. 2447 e 2482-ter c.c.) o da disposizioni previste dal D.Lgs. 175/2016;
- › procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
- › acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

Nel caso di sentenze esecutive e di pignoramenti sussiste l'obbligo di procedere con tempestività alla convocazione del Consiglio comunale per il riconoscimento del debito, in modo da impedire il maturare di interessi, rivalutazione monetaria ed ulteriori spese legali (cfr. ex *multis* Corte dei conti, Sezione Regionale per la Puglia n.122/PRSP/2016 e n. 152/2016).

Un debito fuori bilancio per essere riconoscibile deve avere i seguenti caratteri:

- › certezza, cioè effettiva esistenza dell'obbligazione di dare;
- › liquidità, nel senso che deve essere individuato il soggetto economico creditore, il debito sia definito nel suo ammontare e l'importo sia determinato o determinabile mediante una semplice operazione;

- › esigibilità, nel senso che sia stata fissata la scadenza del pagamento e che esso non sia subordinato a condizione.

Ai sensi del principio contabile Allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.1., infatti, *«l'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto».*

Per ripianare i debiti fuori bilancio il comma 3 dell'art. 193 del Tuel, in materia di salvaguardia degli equilibri di bilancio, offre la possibilità di utilizzare, per l'anno in corso e per i due successivi, tutte le entrate e le disponibilità, per le spese correnti, ad eccezione di quelle:

- › provenienti dall'assunzione di prestiti già contratti;
- › aventi specifica destinazione per legge;
- › derivanti da alienazioni di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

È ammesso il pagamento tramite il ricorso ad un piano di rateizzazione della durata di tre anni finanziari, compreso quello in corso, da concordare con i creditori.

Al riguardo si richiama la delibera Sezioni Autonomie n.21/2018 relativa alle modalità di copertura finanziaria dei debiti fuori bilancio tenuto conto delle nuove regole dettate dall'armonizzazione contabile. In particolare, enuncia i seguenti principi di diritto: 1. *“Ai fini di una corretta gestione finanziaria, l'emersione di un debito non previsto nel bilancio di previsione deve essere portata tempestivamente al Consiglio dell'ente per l'adozione dei necessari provvedimenti, quali la valutazione della riconoscibilità, ai sensi dell'art. 194 comma 1, del TUEL ed il reperimento delle necessarie coperture secondo quanto previsto dall'art. 193 comma 3, e 194 commi 2 e 3 del medesimo testo unico.* 2. *Gli impegni di spesa per il pagamento dei debiti fuori bilancio riconosciuti e già scaduti devono essere imputati all'esercizio nel quale viene deliberato il riconoscimento. Per esigenze di sostenibilità finanziaria, con l'accordo dei creditori interessati, è possibile rateizzare il pagamento dei debiti riconosciuti in tre anni finanziari compreso quello in corso, ai sensi dell'art. 194, comma 2, del TUEL, a condizione che le relative coperture, richieste dall'art. 193, comma 3, siano puntualmente individuate nella delibera di riconoscimento, con conseguente iscrizione, in ciascuna annualità del bilancio, della relativa quota di competenza secondo gli accordi del piano di rateizzazione convenuto con i creditori.* 3. *Nel caso in*

cui manchi un accordo con i creditori sulla dilazione di pagamento, la spesa dovrà essere impegnata ed imputata tutta nell'esercizio finanziario in cui il debito scaduto è stato riconosciuto, con l'adozione delle conseguenti misure di ripiano".

L'Organo di revisione verifica l'effettività della copertura finanziaria rispetto ai criteri e alle regole dettati dai principi contabili, con particolare riferimento agli esercizi finanziari successivi al primo.

L'art. 23, comma 5, della Legge n. 289/2002 dispone che i provvedimenti di riconoscimento di debiti posti in essere dalle amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1 comma 2, del D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165, siano trasmessi agli organi di controllo ed alla competente procura della Corte dei Conti.

Organo preposto ad accertare se il debito fuori bilancio rientra tra le tipologie dell'art. 194 del TUEL (quindi a ricondurre l'obbligazione all'interno della contabilità dell'ente) e a deliberare è il Consiglio. La deliberazione individua le risorse effettivamente disponibili per farvi fronte che possono essere così elencate in ordine di importanza:

- › riduzione delle spese correnti, o utilizzo di nuove entrate;
- › applicazione eventuale avanzo di amministrazione disponibile ai sensi di legge;
- › utilizzo di disponibilità derivanti da adozione piano triennale di riequilibrio;
- › vendita dei beni del patrimonio disponibile, altre entrate in conto capitale e contrazione di prestiti, con riferimento a debiti fuori bilancio in conto capitale.

Il riconoscimento presuppone il contestuale finanziamento. La funzione della delibera consiliare di riconoscimento e finanziamento è diretta a:

- › accertare se il debito è imputabile all'ente;
- › accertare se rientra in una delle cinque tipologie riconoscibili;
- › limitare il riconoscimento per la tipologia della lett. e) (acquisizione di beni e servizi in violazione degli obblighi di cui ai commi 1, 2 e 3 dell'art. 191 del Tuel) nei limiti dell'utilità ed arricchimento dell'ente;
- › reperire il finanziamento;
- › accertare le eventuali responsabilità.

L'Organo di revisione rispetto a queste tematiche deve esprimere un giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile obbligatorio secondo l'art. 239 comma 1, lett. b) n. 6) e comma 1 bis del Tuel.

Inoltre, deve verificare che il provvedimento sia trasmesso alla competente procura della Corte dei Conti. Qualora l'ente non provveda, l'organo di controllo deve provvedere a comunicare alla competente Procura della Corte dei Conti l'inadempienza.

L'Organo di revisione deve verificare, anche a campione, nel corso dell'esercizio e alla fine, se sussistono spese aventi la natura di debiti fuori bilancio imputate in competenza senza un previo atto di riconoscimento e finanziamento da parte del Consiglio. A tal fine occorre accentuare le verifiche in particolare sulle somme impegnate nei primi mesi dell'esercizio.

Il mancato rispetto del principio della competenza è un'irregolarità contabile che può derivare da una consapevole scelta gestionale di rinvio all'esercizio futuro di spese non finanziabili o tali da non fare rispettare i limiti.

Accanto a quelli che tecnicamente si definiscono "debiti fuori bilancio" si collocano le "passività pregresse" o arretrate, spese che, a differenza dei primi, riguardano debiti per cui si è proceduto a regolare l'impegno (amministrativo, ai sensi dell'art. 183 T.U.E.L.), ma che, per fatti non prevedibili, di norma collegati alla natura della prestazione, hanno dato luogo ad un debito in assenza di copertura (mancanza o insufficienza dell'impegno contabile ai sensi dell'art. 191 T.U.E.L.). Sul tema delle passività pregresse si sono espresse diverse sezioni di controllo della Corte dei Conti, tra cui si segnala la deliberazione della sezione di controllo Lombardia n. 82/2015.

Sostanzialmente la Corte dei Conti evidenzia che, nel caso in cui l'impegno sia stato a suo tempo assunto, ma i corrispondenti residui siano stati eliminati oppure nei casi in cui, ad esempio sulle utenze, l'ente riceva in annualità successive richieste di conguaglio su spese a suo tempo impegnate, tali spese possano essere impegnate sulla competenza dell'esercizio e non siano da considerarsi debiti fuori bilancio.

2.4. Transazioni

La previsione dell'art. 239, comma 1, lett. b) n. 6) del Tuel e la possibilità di individuare per tempo le necessarie coperture di bilancio per la transazione, non possono costituire esimente procedurale dalla eventuale necessità di riconoscere a monte un debito fuori bilancio nei casi di legge, aggirando la funzione di controllo e indirizzo del Consiglio in materia di bilancio.

La transazione (art. 1965 c.c.) è uno strumento negoziale che in funzione deflattiva del contenzioso cerca di prevenire o porre fine a liti, sia in sede giudiziaria che extragiudiziaria, tutelando l'interesse pubblico, a condizione che vengano rispettati i principi di razionalità, di logica, di convenienza e di correttezza gestionale.

La transazione deve avere ad oggetto “diritti disponibili” (art. 1966 comma 2 c.c.) e determina una rinnovazione del titolo. Tuttavia se il debito pregresso rientra tra i casi di debito fuori bilancio ex art. 194 Tuel, la transazione non ne muta la natura contabile.

La formulazione del comma 1, lett. b) n. 6) dell’art. 239 Tuel individua le materie nelle quali è obbligatorio il parere dell’organo di revisione. Si tratta di materie che, in base all’art. 42 ed all’art. 194 del Tuel, appartengono alla competenza funzionale del Consiglio. Ciò premesso, non è rilevante se l’ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale, quanto se, in ordine all’atto conclusivo del procedimento, debba pronunciarsi o meno il Consiglio, considerato che il parere deve essere reso al solo organo consiliare, il quale è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare la mancata adozione delle proposte espresse dall’organo di revisione.

L’Organo di revisione, nelle sue funzioni di controllo, deve verificare gli atti transattivi predisposti dai responsabili delle varie aree, e dalla stessa Giunta.

Utilizzando i parametri giurisprudenziali e di dottrina riportati nelle varie deliberazioni della Corte dei Conti (cfr Corte dei Conti Lombardia n.26/2008 e n.1116/2009, Corte dei Conti Puglia n.181/2013, Corte dei Conti Liguria n.5/2014, si possono, in sintesi, elencare i seguenti punti da verificare tecnicamente durante la fase dei controlli:

- 1) che il contenuto della transazione preveda concessioni reciproche;
- 2) il fatto che vi sia una controversia giuridica, che si tratti di diritti disponibili e a contenuto patrimoniale;
- 3) circa le modalità di formazione della volontà amministrativa: o si avrà a corredo un parere dell’avvocatura dell’ente, oppure si richiederà una relazione, di norma riservata al legale che assiste lo stesso Ente o del Responsabile del servizio che ne motiva l’opportunità e la convenienza;
- 4) che l’atto amministrativo deve essere motivato ed ispirato a criteri di razionalità, congruità e prudente apprezzamento e comunque non presentare caratteristiche di manifesta illogicità. Deve considerare la convenienza economica della transazione in relazione al rischio di causa, tenuto conto anche dell’andamento processuale.

Il parere dell’Organo di revisione, tenendo conto del quadro sostanzialmente delineato dalla dottrina e dai principi giurisprudenziali e consulenziali delle sezioni della Corte dei conti, deve tener conto dei seguenti criteri:

- 1) ammissibilità della transazione (cfr. SRC Piemonte n. 344/2013/PAR – SRC Lombardia n. 1116/2009/PAR);
- 2) correttezza della procedura;
- 3) competenza ad autorizzare;
- 4) dimostrazione della convenienza;
- 5) corretta imputazione e finanziamento della spesa.

2.5. Parere sulle variazioni di bilancio

L'art. 175 del Tuel concede la possibilità di variare il bilancio di competenza e di cassa per ciascuno dei tre esercizi oggetto di previsione. La competenza a deliberare le variazioni spetta non solo al Consiglio, ma anche all'organo esecutivo e ai responsabili della spesa, o in assenza di disciplina, al responsabile del servizio finanziario.

Il parere dell'Organo di revisione è necessario per le variazioni di competenza del Consiglio; per le variazioni di bilancio di competenza della Giunta o dei responsabili dei servizi non è previsto il parere, a meno che il parere non sia previsto dalle norme o dai principi contabili.

L'Organo di revisione, però, deve verificare in sede di esame del rendiconto della gestione, l'esistenza dei presupposti che hanno generato le variazioni di bilancio, dandone conto nella sua relazione, comprese quelle approvate in corso di esercizio.

Schema di sintesi delle variazioni con l'elencazione degli atti per i quali è obbligatorio il parere dell'organo di revisione.

Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3, 3 quater e 3 quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota vincolata del risultato di amministrazione (sia presunto che accertato) consistente nella reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3 e 3-quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota accantonata del risultato di amministrazione presunto costituita da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175 c. 5-bis lett.a) e art. 187 commi 3 e 3-quinquies. Paragrafo 9.2	Applicazione quota accantonata del risultato di amministrazione presunto costituita da accantonamenti risultanti dall'ultimo consuntivo approvato	Esercizio provvisorio	Giunta
Art. 175, c.5-bis lett. a) e art. 187 c. 3-sexies	Applicazione quota del risultato di amministrazione costituita dagli accantonamenti effettuati nel corso dell'esercizio precedente, o risultanti dall'ultimo rendiconto approvato, per le finalità cui sono destinate	Bilancio approvato	Consiglio
Art. 175 c.2	Variazioni compensative tra dotazioni di missioni e programmi	Bilancio approvato	Consiglio
Principio applicato 4/2 paragrafo 9.1	Variazione da riaccertamento parziale dei residui (al solo fine di incassare e pagare prima del riaccertamento ordinario)	Esercizio provvisorio / Bilancio approvato	Responsabile servizio finanziario
Art. 175 c.4	Variazioni d'urgenza della Giunta	Bilancio approvato	Giunta con ratifica del Consiglio entro 60 giorni
Art. 175, comma 8	Variazione di assestamento generale	Bilancio approvato	Consiglio
Art. 175, comma 2	Variazioni di bilancio diverse dalle precedenti	Bilancio approvato	Consiglio

Sono di competenza del Consiglio le variazioni che riguardano le unità di voto.

Sono considerate unità di voto:

- › per le entrate, la tipologia;
- › per la spesa, il programma/titolo.

Le variazioni di bilancio di competenza del Consiglio devono essere deliberate entro il 30 novembre.

Le variazioni di competenza del Consiglio, deliberate dalla Giunta per motivi di urgenza debitamente motivate, devono, a pena di decadenza, essere ratificate dal Consiglio entro 60 giorni e comunque entro il 31 dicembre.

Il parere dell'Organo di revisione deve essere espresso sulla proposta di variazione al bilancio adottata dalla Giunta per motivi d'urgenza.

Nel caso di mancata o parziale ratifica, l'organo consiliare deve adottare, nei successivi 30 giorni e comunque non oltre il 31 dicembre, i provvedimenti necessari per i rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

Nel caso di mancata definizione dei rapporti sorti, i relativi oneri non possono essere inseriti nel rendiconto della gestione. Deve, pertanto, essere attivata la procedura amministrativa di riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio.

Nel caso di tipologie di entrate prive di stanziamento è possibile istituire la tipologia con stanziamento a zero con delibera del Consiglio.

Nelle variazioni di bilancio occorre verificare, da parte dell'organo di revisione, il rispetto di tutti gli equilibri di bilancio.

Sono vietate le variazioni tra residui e competenza.

L'assestamento generale deve essere deliberato dal Consiglio entro il 31 luglio, secondo l'art. 175 comma 8 del Tuel.

Il parere dell'organo di revisione sulla proposta di variazione al bilancio e sull'assestamento generale deve essere articolato in un giudizio di coerenza, attendibilità e congruità.

2.6. Parere sulla salvaguardia degli equilibri

Ai sensi dell'art. 193 del Tuel il Consiglio, tranne diversa periodicità prevista dal regolamento di contabilità, ed almeno entro il 31 luglio, deve provvedere a dare atto del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e, in caso di accertamento negativo, adottare le misure necessarie per ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo:

- › di gestione di competenza;
- › di amministrazione;
- › di cassa;
- › nella gestione dei residui.

La mancata adozione del provvedimento di riequilibrio da parte del Consiglio, è parificata alla mancata approvazione del bilancio di previsione.

L'art. 193 del Tuel enuncia l'obbligo di verifica degli equilibri per i quali spetta all'organo di revisione esprimere parere sull'eventuale proposta di deliberazione di variazione da sottoporre al Consiglio.

I responsabili dei servizi ed il responsabile del servizio finanziario dovranno formulare apposite relazioni sullo stato di attuazione degli accertamenti e degli impegni e sulla sussistenza di eventuali debiti fuori bilancio.

Superando precedenti orientamenti interpretativi, si rappresenta che, richiedendo l'art. 239 del Tuel un parere obbligatorio sulla verifica degli equilibri, anche in caso in cui la proposta di deliberazione dia atto del permanere degli equilibri generali di bilancio, e quindi non si traduca in una variazione dello stesso, è necessario il parere dell'Organo di revisione.

Verifiche sugli equilibri e vincoli

- a) Per la gestione di competenza finanziaria occorre verificare:
 - › l'equilibrio di parte corrente;
 - › l'equilibrio di parte capitale;
 - › il crono-programma lavori pubblici;
 - › l'esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali da riconoscere e finanziare;
 - › verifica della congruità del Fondo Crediti Dubbia Esigibilità iscritto a bilancio

- b) Per la gestione di cassa:
 - › che il risultato non sia negativo.

- c) Per la gestione dei residui:
 - › l'accertabilità ed esigibilità dei residui attivi;
 - › la congruità fondo crediti di dubbia esigibilità.

d) Per il saldo di finanza pubblica:

- › il rispetto dell'equilibrio di competenza come previsto dall'allegato 10 al D.Lgs. n.118/2011 al rendiconto.

e) Per gli organismi partecipati:

- › la necessità di finanziamenti in conto esercizio o contribuzione straordinaria;
- › la necessità di copertura di perdite anche infrannuali nel rispetto di quanto stabilito dal comma 552 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013 e dal comma 5 dell'art. 14 del D.Lgs. n. 175/2016.

Per la verifica sulla salvaguardia degli equilibri, occorre che alla proposta di deliberazione siano allegati:

- a) la relazione dei responsabili di settore sull'andamento delle entrate;
- b) la relazione della struttura preposta al controllo sulle società partecipate di cui all'art. 147 *quater* nonché, qualora sussista il caso, la relazione del legale rappresentante degli organismi partecipati soggetti al controllo analogo sullo stato di attuazione degli obiettivi, sull'andamento della gestione e su possibili squilibri economici;
- c) la dichiarazione di insussistenza dei debiti fuori bilancio rilasciata dai responsabili dei servizi o di esistenza di debiti con proposta di riconoscimento e finanziamento;
- d) la dichiarazione dei responsabili dei servizi e del responsabile del servizio finanziario attestante che non si profilano variazioni sostanziali nella consistenza dei residui attivi e passivi, rispetto alle determinazioni effettuate all'atto dell'approvazione del rendiconto;
- e) la dimostrazione che il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione sia ancora adeguato in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui;
- f) l'aggiornamento del prospetto dimostrativo della possibilità di raggiungere gli obiettivi del pareggio di bilancio;
- g) il prospetto dimostrativo aggiornato del rispetto del contenimento delle spese di personale;
- h) i prospetti dimostrativi degli altri vincoli di finanza pubblica.

2.7. Modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni

I pareri relativi alla modalità di gestione dei servizi e alle proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni sono obbligatori per evitare i riflessi negativi sul bilancio dell'ente dalle gestioni dei servizi affidati ad organismi partecipati.

Per gli enti con popolazione superiore a 15.000 abitanti l'art. 147-*quater* del Tuel prevede un sistema di controllo interno sulle società partecipate, con monitoraggio periodico al fine di evitare squilibri economico-finanziari.

I pareri riguardano sia le proposte di deliberazione di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni che le modalità di gestione dei servizi strumentali, pubblici locali a rilevanza economica e privi di rilevanza, sia gestiti direttamente che affidati all'esterno. Per l'approfondimento relativamente alle attività di vigilanza e controllo sugli organismi partecipati si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n.10.

2.8. Proposte di regolamento di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei tributi locali

L'Organo di revisione esprime parere sui regolamenti relativi alla contabilità, finanza e servizio di economato degli enti locali.

I regolamenti relativi ai tributi locali sono i seguenti:

- a) regolamento per la disciplina dell'IMU;
- b) regolamento per la disciplina della TARI;
- c) regolamento per la disciplina della TASI;
- d) regolamento per la disciplina dell'imposta di soggiorno;
- e) regolamento per l'applicazione addizionale comunale IRPEF;
- f) regolamento per applicazione imposta di pubblicità e per l'effettuazione del servizio pubbliche affissioni;
- g) regolamento per l'occupazione del suolo e per l'applicazione del relativo canone;
- h) regolamento per le entrate comunali;
- i) regolamento per la concessione di rateizzazione per il pagamento delle entrate comunali;
- j) regolamento per l'accertamento con adesione;

- k) regolamento sul diritto di interpello del contribuente.

La verifica deve essere fatta sulla completezza del regolamento e sul rispetto dell'autonomia demandata all'ente sull'autonoma regolamentazione.

Per i regolamenti tributari occorre verificare i principi di adeguatezza, trasparenza, e semplificazione degli adempimenti dei contribuenti.

2.9. Ulteriori pareri obbligatori

Altri pareri obbligatori sono richiesti all'Organo di revisione dal Tuel e dai principi contabili anche su atti di Giunta e del responsabile del servizio finanziario.

In particolare, sono richiesti i seguenti pareri:

2.9.1. Parere su riaccertamento ordinario dei residui

Il riaccertamento ordinario dei residui è effettuato annualmente, con una deliberazione della Giunta, previa acquisizione del parere dell'Organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto.

Il riaccertamento annuale ordinario consiste nella verifica dei residui attivi e passivi finalizzata:

- › alla revisione delle ragioni del loro mantenimento in bilancio, in tutto o in parte (fondatezza giuridica ed esigibilità);
- › alla loro corretta imputazione secondo le modalità esplicitate dall'articolo 3, comma 4, del D.Lgs. n. 118/2011.

Al termine delle procedure di riaccertamento non sono conservati residui cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate.

Sono residui attivi le entrate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate; invece sono residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

Possono essere conservati tra i residui attivi le entrate accertate esigibili nell'esercizio di riferimento, ma non incassate. Possono essere conservate tra i residui passivi le spese impegnate, liquidate o liquidabili nel corso dell'esercizio, ma non pagate.

La deliberazione di riaccertamento ordinario è adottata dalla Giunta, previo parere dell'Organo di revisione.

La delibera di Giunta deve contenere:

- › elenchi dei residui attivi e passivi da cancellare (con separata evidenza degli inesigibili);
- › elenchi delle variazioni sui residui;
- › elenchi dei residui attivi e passivi da reimputare perché non esigibili;
- › la variazione di bilancio sull'esercizio di riferimento del rendiconto;
- › la variazione di bilancio sull'esercizio in corso e sulle annualità successive, in relazione alle scadenze delle obbligazioni (rimodulazione Fondo pluriennale vincolato FPV);
- › la reiscrizione di accertamenti ed impegni.
- › La variazione al bilancio conseguente al riaccertamento ordinario deve essere trasmessa al tesoriere.

È possibile effettuare, prima del riaccertamento ordinario, il riaccertamento parziale dei residui che consente la corretta reimputazione all'esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare e inizialmente attribuite all'esercizio precedente.

Il riaccertamento parziale garantisce il pagamento (e l'incasso) delle somme originariamente imputate all'esercizio precedente e per le quali la maturazione della condizione di esigibilità sorge nel corso dei primi mesi del nuovo esercizio.

Il provvedimento è di competenza del responsabile del servizio finanziario che deve avvalersi di proposte dei singoli responsabili dei servizi e deve essere munito del parere dell'Organo di revisione.

Il riaccertamento dei residui può essere effettuato anche nel corso dell'esercizio provvisorio, entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto. La variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili, è effettuata, con delibera di Giunta, a valere sull'ultimo bilancio di previsione approvato. La delibera di Giunta è trasmessa al tesoriere.

La ricognizione annuale dei residui attivi e passivi consente d'individuare:

- a) i crediti di dubbia e difficile esazione;
- b) i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili. L'inesigibilità attiene alla verifica delle condizioni di fatto per la riscossione, che possono mancare anche in presenza delle condizioni legali per la stessa e in mancanza della dichiarazione di inesigibilità dell'agente per la riscossione;
- c) i crediti insussistenti, per l'avvenuta legale estinzione o per indebitato o erroneo accertamento del credito;
- d) i debiti inesistenti o prescritti;

- e) i crediti e i debiti non correttamente iscritti in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
- f) i crediti e i debiti imputati all'esercizio di riferimento che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all'esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

L'Organo di revisione deve effettuare le verifiche come indicato al punto 9.1 del principio contabile applicato n. 4/2 allegato al D.Lgs. 118/2011 e sono:

- 1) la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità del credito. L'Organo di revisione deve acquisire l'elenco dei crediti per anno di formazione per accentuare il controllo su quelli costituiti in epoca più remota e verificare con motivate tecniche di campionamento la fondatezza giuridica (i residui attivi sono obbligazioni giuridiche per le quali l'ente ha attivato, o deve al più presto attivare, le azioni per il recupero anche mediante procedure coattive) e quindi oltre agli elementi indicati nell'art. 179 del Tuel, anche la comunicazione al debitore, le azioni fatte per il recupero e la percentuale d'inesigibilità;
- 2) l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno.

Dal riaccertamento possono risultare maggiori o minori crediti e debiti; mentre per i residui attivi il riaccertamento può dar luogo sia ad un incremento che ad una riduzione dell'ammontare complessivo dei residui, per i residui passivi il riaccertamento può dare luogo solo ad una riduzione degli stessi, salvo l'ipotesi di errata classificazione dei residui passivi nell'ambito del medesimo titolo di spesa.

È necessario procedere ad una rettifica in aumento dei residui attivi, e non all'accertamento di nuovi crediti di competenza dell'esercizio, in caso di riconoscimento di residui attivi cancellati dalle scritture in quanto valutati assolutamente inesigibili.

I residui passivi in sede di riaccertamento non possono avere una rettifica in aumento in base a un erroneo presupposto che l'entità della spesa non era prevedibile con certezza al momento dell'assunzione dell'impegno iniziale. Ogni comportamento difforme comporterebbe il riconoscimento del debito fuori bilancio e costituirebbe un grave errore contabile. L'unica eccezione a questa regola è prevista nel caso di regolarizzazione di pagamenti effettuati dal tesoriere entro il 31/12.

Su questa tematica interviene il punto 6.3 del citato principio contabile n. 4/2, che prevede che anche i pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati devono essere imputati all'esercizio in cui sono stati eseguiti.

Pertanto nel caso in cui alla fine di ciascun esercizio risultino pagamenti effettuati dal tesoriere nel corso dell'anno per azioni esecutive, non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, nell'ambito delle operazioni di elaborazione del rendiconto, registrare l'impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzare il sospeso, anche in assenza del relativo stanziamento. In tal modo nel conto di bilancio, si rende evidente che la spesa è stata effettuata senza la necessaria autorizzazione.

L'Organo di revisione dovrà evidenziare nella relazione al rendiconto tale eccezione alla regola del limite autorizzatorio segnalando l'effetto prodotto sul risultato d'amministrazione e verificare che contestualmente all'approvazione del rendiconto, sia stato sottoposto al Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio con le motivazioni che non hanno consentito la necessaria variazione di bilancio.

L'emersione di debiti assunti dall'ente e non registrati quando l'obbligazione è sorta comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio, prima di impegnare le spese con l'imputazione all'esercizio in cui le relative obbligazioni sono esigibili. Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa è impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto, utilizzando, per il finanziamento l'eventuale fondo costituito nel risultato di amministrazione in sede di rendiconto.

Le variazioni di bilancio derivanti dal riaccertamento ordinario sono trasmesse al tesoriere attraverso gli appositi prospetti, distinguendo i prospetti previsti nel caso in cui sia stato approvato il bilancio di previsione dell'esercizio in corso da quelli previsti in caso di esercizio provvisorio. In caso di esercizio provvisorio è necessario trasmettere al tesoriere anche l'elenco definitivo dei residui iniziali.

Regole da rispettare per il riaccertamento

Per i residui insussistenti e prescritti: occorre procedere all'eliminazione definitiva dal conto del bilancio dei residui non assistiti da obbligazione giuridica con una descrizione delle procedure seguite per la realizzazione dei crediti prima della loro estinzione.

Sono prescritti i residui attivi per i quali è intervenuta la prescrizione legale del diritto a riscuotere.

Il responsabile del servizio deve indicare le procedure seguite per conseguire il credito e le ragioni che hanno condotto alla prescrizione.

Ogni perdita di valore, se non adeguatamente motivata, può generare responsabilità.

Per i residui attivi inesigibili si procede all'eliminazione. Occorre motivare l'impossibilità di realizzare il credito, le attività poste in essere per la riscossione e i motivi dell'inesigibilità.

I crediti stralciati dal conto del bilancio devono essere elencati in allegato al rendiconto. I crediti stralciati dal conto del bilancio possono essere mantenuti nello stato patrimoniale coperti dal fondo svalutazione crediti.

Per i residui di dubbia esigibilità occorre valutare il grado d'inesigibilità e fare l'accantonamento al Fondo crediti dubbia esigibilità FCDE.

È possibile procedere alla cancellazione del residuo attivo trascorsi tre anni dalla scadenza del credito, con contestuale iscrizione al conto del patrimonio. L'elenco è allegato al rendiconto.

Non possono rimanere in bilancio obbligazioni giuridiche che non siano scadute.

Un residuo non divenuto esigibile al 31/12 deve essere immediatamente cancellato e reimputato all'anno in cui diverrà esigibile.

La reimputazione consiste nell'iscrizione nell'anno in cui giunge a scadenza l'obbligazione, attraverso un incremento della previsione per l'importo reimputato.

I residui attivi non scaduti vanno reimputati attraverso la cancellazione dal rendiconto e la successiva reimputazione nell'esercizio in cui giungono a scadenza.

Eccezioni per i residui passivi

È consentita la cancellazione dell'impegno con contestuale iscrizione nel fondo pluriennale vincolato per la spesa corrispondente ai quadri economici progettuali delle opere pubbliche se ci sono voci di costo cui non corrisponde ancora un'obbligazione giuridica perfezionata purché sia presente una delle seguenti due condizioni:

- › sia stata formalmente indetta la gara (in assenza di aggiudicazione entro l'anno successivo le risorse confluiscono nell'avanzo vincolato);
- › sia stata sostenuta una spesa del quadro economico che manifesti l'inequivocabile volontà dell'ente di dar avvio all'investimento (escluse le spese di progettazione).

L'ente ha un anno di tempo per aggiudicare definitivamente la gara e perfezionare l'impegno. In caso contrario la spesa costituisce economia.

Le economie da ribasso d'asta continuano a essere finanziate da FPV se interviene formale rideterminazione del quadro economico dell'opera entro il termine di 2 anni.

Riclassificazione dei residui

In occasione del riaccertamento ordinario dei residui è necessario verificare la corretta "classificazione" dei residui.

Riclassificazione dei residui attivi e passivi nello stesso titolo: si provvede alla rettifica in aumento e alla contestuale diminuzione in modo tale che il totale dei residui per titoli resti invariato.

Per i residui attivi, nel caso in cui il residuo sia spostato in un titolo di entrata diverso da quello inizialmente attribuito, si opera una rettifica in aumento e una corrispondente riduzione e non un accertamento di nuovi crediti in competenza dell'esercizio, fermo restando la verifica degli equilibri finanziari.

Nel caso dei residui passivi, la riclassificazione su diversi titoli di bilancio, comporta la rideterminazione delle relative coperture. La procedura amministrativa da seguire è quella tipica del riconoscimento della legittimità di un debito fuori bilancio.

Analisi dei residui mantenuti

Maggiori residui attivi

In caso di maggiori residui attivi, si provvede all'incremento del residuo attivo e non all'accertamento di nuovi crediti nell'esercizio di competenza.

Maggiori residui passivi

L'eventuale accertamento di maggiori debiti comporta la necessità di attivare la procedura amministrativa di riconoscimento del debito fuori bilancio.

Nel caso in cui il riconoscimento intervenga successivamente alla scadenza dell'obbligazione, la spesa deve essere impegnata nell'esercizio in cui il debito fuori bilancio è riconosciuto.

Presupposti per il mantenimento dei residui

Le spese possono essere conservate a residuo passivo se entro il 31 dicembre:

- › è stato emesso stato di avanzamento lavori;
- › è stata completata la prestazione o consegnata la fornitura.

Sono considerate esigibili, e quindi liquidabili, le spese impegnate nell'esercizio precedente relative a prestazioni o forniture rese nel corso dell'esercizio precedente le cui fatture pervengono nei due mesi successivi alla chiusura dell'esercizio o per le quali il responsabile della spesa dichiara, sotto la propria responsabilità valutabile a ogni fine di legge, che la spesa è liquidabile in quanto la prestazione è stata resa o la fornitura è stata effettuata nell'anno di riferimento.

Il residuo passivo cancellato e reimputato conserva la copertura che l'impegno aveva nell'esercizio in cui era stato inizialmente imputato.

La reimputazione degli impegni è effettuata incrementando, di pari importo, il fondo pluriennale di spesa, al fine di consentire, nell'entrata degli esercizi successivi, l'iscrizione del fondo pluriennale vincolato a copertura delle spese reimputate.

Il FPV da riaccertamento ordinario rappresenta la copertura d'impegni registrati nell'esercizio oggetto di rendicontazione o negli esercizi precedenti che diverranno esigibili negli esercizi successivi, a prescindere dalla natura vincolata o meno delle entrate che finanziano la spesa stessa.

Il fondo pluriennale vincolato deve essere distinto per fonti di finanziamento. È opportuno creare diversi capitoli e articoli perché in caso di economie occorre farle confluire nell'appropriato fondo del risultato di amministrazione.

Eliminazione di un residuo passivo finanziato con entrata a destinazione vincolata

Nel caso di eliminazione, totale o parziale, di un residuo passivo finanziato con entrata a destinazione vincolata l'economia conseguente manterrà, per il medesimo ammontare, lo stesso vincolo applicato all'avanzo di amministrazione. Tale quota di avanzo è immediatamente applicabile al bilancio.

Le variazioni sul bilancio dell'esercizio precedente

In sede di riaccertamento ordinario è necessario assestare le previsioni di spesa e il correlato fondo pluriennale vincolato:

- › si diminuiranno gli stanziamenti di spesa dell'importo relativo ai residui reimputati;
- › si aumenterà lo stanziamento del correlato fondo pluriennale vincolato per un importo pari a quello del residuo passivo reimputato.

È opportuno provvedere a verificare il FPV accantonato in spesa se sia alimentato da un'entrata che non sia stata accertata ed imputata.

Impegni di spesa non esigibili nell'esercizio

Nel bilancio dell'esercizio in cui era imputato il residuo da cancellare si aumenta il FPV. Nel bilancio dell'esercizio in corso s'incrementa il FPV costituito nell'entrata per un importo pari a quello dell'impegno cancellato. Nel bilancio in cui la spesa è reimputata s'incrementa o s'iscrive lo stanziamento di spesa necessario per la reimputazione.

Le variazioni sul bilancio dell'esercizio in corso

Con la reimputazione degli impegni e degli accertamenti cancellati occorre variare gli stanziamenti necessari disponendo contestualmente la destinazione temporale degli accertamenti e degli impegni correlati, a bilancio approvato. Di conseguenza vanno ridefiniti e verificati i corrispondenti stanziamenti di cassa.

In tal caso occorre verificare e adeguare le previsioni del fondo pluriennale vincolato in uscita sulla base dell'importo degli impegni rinviati agli esercizi successivi.

2.9.2. Parere sul DUP e aggiornamento al DUP

Il DUP deve essere predisposto dalla Giunta secondo lo schema dettato dal principio contabile applicato alla programmazione (Allegato n. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011).

Per approfondimenti si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n.3 – controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione.

2.9.3. Parere sul piano di rientro del disavanzo di amministrazione

L'Organo di revisione deve verificare:

- 1) che il disavanzo di amministrazione sia immediatamente applicato all'esercizio in corso di gestione contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto (salva la facoltà di ripianare negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura, contestualmente all'adozione di una delibera consiliare avente ad oggetto il piano di rientro dal disavanzo di cui al punto successivo), tenendo conto che la mancata adozione della delibera è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione;
- 2) che sia contestualmente adottata una delibera consiliare, previo parere dell'Organo di revisione, che approva il piano di rientro ed individua i mezzi necessari per ripristinare il pareggio;
- 3) che ai fini del rientro siano state utilizzate le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale, tenendo conto che ai fini del rientro, in deroga all'art. 1, comma 169, della legge 27 dicembre 2006 n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza;
- 4) che la delibera di ripiano contenga l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore po-

tenziale disavanzo, e che sia allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante;

- 5) esprimendo apposito parere, l'attendibilità della relazione, con periodicità almeno semestrale, riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro che il Sindaco o il presidente devono tramettere al Consiglio;
- 6) che l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nell'originario piano di rientro sia coperto non oltre la scadenza di rientro in corso.

2.9.4. Parere sul piano di riequilibrio finanziario

Gli artt. 243-*bis*, *ter* e *quater* del Tuel introducono la nuova procedura di riequilibrio finanziario pluriennale (di seguito PRFP).

Si tratta di una procedura di rientro, speciale e straordinaria, prevista in alternativa a quella di dissesto, attivabile quando, da un lato, non ci sono risorse sufficienti a ripristinare gli equilibri nei modi e nei tempi degli artt. 193 e 194 del TUEL, e, dall'altro, ci sono ragionevoli margini di recupero entro un orizzonte temporale allargato, da quattro al massimo di 20 anni. È opportuno, in tali casi, che sia stato preliminarmente approvato il bilancio di previsione o constatata l'impossibilità di recuperare gli equilibri in sede di assestamento.

La Corte dei Conti sez. regionale per la Calabria, con deliberazione n. 11/2014, allo stesso tempo, ha specificato che l'alternatività non si può spingere a ritenere il PRFP un mezzo sostitutivo alla dichiarazione di dissesto ai sensi dell'art. 244 del Tuel, poiché in determinate circostanze il dissesto è l'unico rimedio esperibile.

Il PRFP, infatti, non può essere trasformato in uno strumento dilatorio di una situazione di dissesto finanziario e funzionale ormai inevitabile: se le condizioni dello squilibrio sono tali da compromettere la continuità amministrativa nello svolgimento delle funzioni o se lo squilibrio finanziario è tale da non essere ripianabile, ragionevolmente nei termini previsti dal comma 5-*bis* del 243-*bis* del Tuel come modificati all'art. 1 comma 888 della legge 205/2017, è dunque precluso l'accesso alla procedura. Tale preclusione potrà essere accertata con una delibera di diniego del piano da parte della Corte dei conti competente, con tutte le conseguenze di legge (Conte dei Conti, Sezione controllo della Campania n. 250/2015/PRSP, n. 54/2016/PRSP, n. 119/2016/PRSP, n. 53/2016/PRSP).

Le due procedure, dunque, sono alternative solo nella misura in cui vi è coincidenza di presupposto (c.d. dissesto "per ragioni finanziarie", cfr. artt. 244 e 243-*bis* Tuel, consistente, in sostanza, nell'incapacità di adempiere regolarmente le proprie obbligazioni ricorrendo ai mezzi ordinari ex art. 193 Tuel) e tale situazione sia ragionevolmente superabile nei tempi massimi previsti dall'art. 243-*bis* del Tuel; in tale caso la legge ammette il PRFP che comporta l'adozione di una serie specifica e qualificata di misure e determi-

nare un rafforzamento dei controlli interni ed esterni (sia in fase di approvazione, sia in fase di attuazione del PRFP).i.

Se invece il dissesto è di tipo “funzionale” (*l’ente non può garantire l’assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili*) che di fatto coincide con un dissesto finanziario “aggravato”, cioè non ripianabile in 10 anni), non rimane che l’unica via della dichiarazione ex art. 244 Tuel con le relative conseguenze e procedure di legge (cfr. Corte dei Conti deliberazione n. 2/AUT/2012/QMIG del 26 gennaio 2012 e SS.RR. n. 34/2014/EL). In questa seconda ipotesi, è obbligatorio segnalare al Consiglio e alla Corte dei Conti, sin da subito, la sussistenza delle condizioni per l’obbligatoria dichiarazione di dissesto, con apertura della procedura concorsuale per i creditori (art. 248, comma 2, Tuel) e l’esercizio provvisorio nei termini stabiliti dalla legge (art. 250 Tuel), sino alla ridefinizione di uno “stabile riequilibrio” (art. 259 e ss. Tuel).

Tanto premesso, occorre precisare che “oggetto” del piano di riequilibrio, alla stregua del dissesto, è il disavanzo sostanzialmente determinato e previamente formalizzato, tramite una sistematica attività di ricognizione di passività e debiti fuori bilancio da riconoscere. Per la sua quantificazione, è essenziale la procedura di riaccertamento straordinario ai sensi dell’art. 243-bis, comma 8, lett. e) del Tuel, che impone lo stralcio dei crediti inesigibili e/o di dubbia esigibilità. L’ente è altresì tenuto a una ricognizione dei debiti fuori bilancio riconoscibili.

Parallelamente, deve essere effettuata una sistematica attività di accertamento delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio e dei procedimenti di realizzazione delle opere pubbliche ad esse sottostanti ed una verifica della consistenza ed integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione.

La prossimità con la procedura di dissesto è evidente nella disciplina della fase prodromica all’eventuale valutazione di diniego del piano. Infatti, (a differenza che nel ripiano art. 193 Tuel) l’avvio della procedura è determinata da una prima delibera del Consiglio comunale che determina, ancor prima dell’approvazione del piano, la sospensione delle azioni esecutive, le quali restano in tale stato fino alla data di approvazione o diniego del piano di riequilibrio pluriennale da parte della Corte dei conti (art. 243-bis, comma 1, Tuel).

È quindi determinante considerare, in sede di valutazione del piano, se le procedure esecutive iniziate, seppur sospese, non possano avere conseguenze sulla sostenibilità del risanamento, determinando una latente condizione di illiquidità.

Entro 90 giorni dall’esecutività della delibera, il Consiglio adotta il piano di riequilibrio finanziario della durata compresa tra 4 e 20 anni, compreso quello in corso, corredato dal parere dell’organo di revisione e, quindi, trasmesso alla competente Sezione Regionale di

controllo della Corte dei conti e alla Commissione per la stabilità finanziaria degli EE.LL. presso il Ministero dell'Interno.

2.9.4.1. Il piano di riequilibrio: contenuto ed effetti

Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate.

Le misure previste sono più estese e incisive di quelle di cui agli artt. 193 e 194 del Tuel. Infatti, l'ente, a titolo esemplificativo, ha la facoltà di:

- a) ripianare il disavanzo di amministrazione accertato e finanziare i debiti fuori bilancio nel periodo massimo di dieci anni;
- b) concordare con i creditori, ai fini del finanziamento dei debiti fuori bilancio, un piano di rateizzazione della stessa durata del piano di riequilibrio;
- c) assumere mutui per la copertura dei debiti fuori bilancio riferiti a spese di investimento in deroga ai limiti dell'art. 204, comma 1, del Tuel;
- d) incrementare le aliquote e le tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita, anche in deroga ad eventuali limitazioni disposte dalla legislazione vigente;
- e) accedere al fondo di rotazione di cui all'art. 243-ter del Tuel.

Il piano deve essere costruito in modo tale che a regime sia raggiunto l'equilibrio di bilancio corrente e che le entrate di competenza siano di entità tale da finanziare le spese di competenza, e l'eventuale esposizione debitoria pregressa accumulata, assicurando anche un margine di sicurezza per fronteggiare eventuali criticità imprevedute. A tal fine deve, comunque, contenere:

- a) la puntuale ricognizione, con relativa quantificazione, dei fattori di squilibrio rilevati, dell'eventuale disavanzo di amministrazione risultante dall'ultimo rendiconto approvato e di eventuali debiti fuori bilancio;
- b) le eventuali misure correttive adottate dall'ente locale in considerazione dei comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria e del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno (ora pareggio di bilancio) accertati dalla competente sezione regionale della Corte dei Conti;
- c) l'individuazione, con relativa quantificazione e previsione dell'anno di effettivo realizzo, di tutte le misure necessarie per ripristinare l'equilibrio strutturale del bilancio, per l'integrale ripiano del disavanzo di amministrazione accertato e per il finanziamento dei debiti fuori bilancio entro il periodo massimo di dieci anni, a partire da quello in corso alla data di accertamento del piano;

d) l'indicazione, per ciascuno degli anni del piano di riequilibrio, della percentuale di riassorbimento del disavanzo di amministrazione e dei debiti fuori bilancio da finanziare.

Per tutta la durata del piano l'ente:

- › è soggetto ai controlli in materia di copertura di costo di alcuni servizi, speculari a quelli previsti per gli enti strutturalmente deficitari di cui all'art. 243, comma 2 Tuel, ed è tenuto ad assicurare la copertura dei costi della gestione dei servizi a domanda individuale prevista dalla lett. a) del medesimo art. 243, comma 2;
- › è tenuto ad assicurare, con i proventi della relativa tariffa, la copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto;
- › è soggetto al controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni del personale previsto dall'art. 243, comma 1 Tuel;
- › è tenuto ad effettuare una rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli organismi e società partecipate e dei relativi costi e oneri comunque a carico del bilancio dell'ente.

2.9.4.2. Check list per il raggiungimento dell'obiettivo di riequilibrio pluriennale

La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale deve avere il seguente contenuto necessario e/o facoltativo ex art. 243-bis commi 8 e 9 TUEL

A	Misure in caso di non adesione al fondo di rotazione
	a.1. Misure obbligatorie
1	riaccertamento straordinario dei residui strumentale alla corretta quantificazione dell'obiettivo di riequilibrio. Si evidenzia che devono essere stralciati i crediti non solo inesigibili, ma in linea di massima anche tutti quelli qualificabili come di "dubbia esigibilità"
2	copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto con i proventi della relativa tariffa
3	copertura dei servizi a domanda individuale
4	rigorosa revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione della stessa, nonché una verifica e relativa valutazione dei costi di tutti i servizi erogati dall'ente e della situazione di tutti gli organismi e delle società partecipate e dei relativi costi e oneri comunque a carico del bilancio dell'ente
	a.2. Misure facoltative
5	facoltà di elevare aliquote o tariffe dei tributi locali, nella misura massima consentita alla legge (obbligatoria in caso di adesione al fondo di rotazione)
6	rideterminazione della pianta organica ex art. 259, comma 6 Tuel (obbligatoria in caso di adesione al fondo di rotazione)
B	In caso di adesione al fondo di rotazione, si aggiungono i seguenti contenuti obbligatori

7	esercizio della facoltà di aumento massimo dei tributi locali
8	rideterminazione della dotazione organica ai sensi dell'articolo 259, comma 6 Tuel
9	previsione dell'impegno ad alienare i beni patrimoniali disponibili non indispensabili per i fini istituzionali
10	blocco immediato dell'indebitamento, fatto salvo quanto previsto per i soli mutui connessi alla copertura di debiti fuori bilancio pregressi
11	spending review obbligatoria, segnatamente a decorrere dall'esercizio finanziario successivo, riduzione delle spese di personale, attraverso l'eliminazione dai fondi per il finanziamento della retribuzione accessoria del personale dirigente e di quello del comparto, delle risorse di cui agli articoli 15, comma 5, e 26, comma 3 del CCNL del 1999, per la quota non connessa all'effettivo incremento delle dotazioni organiche
12	riduzione almeno del 10% delle spese per prestazioni di servizi, di cui all'ex intervento 03 della spesa corrente (ora voce di spesa "acquisto di servizi" del macroaggregato "acquisti di beni e servizi")
13	riduzione almeno del 25% delle spese per trasferimenti, di cui all'ex intervento 05 della spesa corrente, (ora macroaggregato "trasferimenti correnti") finanziate attraverso risorse proprie

2.9.4.3. I controlli dell'organo di revisione

L'Organo di revisione deve esprimere un parere sulla proposta di deliberazione che l'organo consiliare deve adottare entro 90 giorni dalla data dell'esecutività della delibera di ricorso al PRFP.

Per esprimere tale parere l'Organo di revisione deve verificare che il PRFP ricostruisca correttamente l'obiettivo di riequilibrio (il disavanzo sostanziale al lordo dei debiti fuori bilancio da ripianare) e che contenga le misure di cui alla sopra riportata *check list*, in misura adeguata e attendibile, tale da ripianare lo squilibrio rilevato entro l'orizzonte temporale fissato. In particolare deve:

- verificare che la massa passiva sia completa e non sottostimata e comprenda anche i debiti fuori bilancio ed eventuali passività potenziali rese note;
- valutare l'attendibilità delle misure individuate nel piano cioè l'effettiva probabilità di realizzo delle medesime (in particolare se misure straordinarie, come previsione di recupero evasione, vendita di immobili ecc.).

L'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 243-*quater*, comma 6 del Tuel, deve trasmettere al Ministero dell'Interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei Conti:

- entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi del piano stesso;
- entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

Analogamente, l'Organo di revisione deve esprimere un parere in caso di rimodulazione o riformulazione del piano ai sensi di legge (Sez. Autonomie n. 13/2016, su art. 1, comma

714 e ss. della legge n. 208/2015); ad esempio l'Organo di revisione è altresì chiamato ad esprimere un proprio parere in due casi tipici di rimodulazione, segnatamente: nel caso in cui venga eletta una nuova amministrazione che, prima del pronunciamento della Corte dei Conti, intenda rimodulare il piano, ovvero se, durante la fase di attuazione del piano, dovesse emergere un grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto e l'ente intenda ridurre la durata del piano medesimo (art. 243-bis comma 5 e comma 7-bis).

2.9.5. Parere su variazioni bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato

Nel corso dell'esercizio provvisorio, per garantire la prosecuzione o l'avvio di attività soggette a termine o scadenza, il cui mancato svolgimento determinerebbe danno per l'ente, è consentito l'utilizzo delle quote vincolate dell'avanzo di amministrazione sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. A tal fine, dopo avere acquisito il parere dell'Organo di revisione, la Giunta delibera una variazione del bilancio in corso di gestione che predispone l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base di dati di pre-consuntivo dell'esercizio precedente.

Sono altresì consentite, con deliberazione di Giunta, le variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale dell'ente.

2.9.6. Parere sulla proposta di miglioramento su beni di terzi

Nel caso in cui l'ente apporti miglioramenti non obbligatori per legge su immobili di terzi, l'atto di impegno deve motivare la convenienza per l'ente ad effettuare tale miglioramento e su tale motivazione l'Organo di revisione è tenuto ad esprimere parere come previsto dal paragrafo 4.18 dell'Allegato n. 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011.

Deve trattarsi di miglioramenti da iscrivere nell'attivo patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali e da ammortizzare nel periodo più breve tra quello in cui le migliori possono essere utilizzate e quello di durata del contratto di locazione.

Possono essere iscritte nel patrimonio e solo su queste è richiesto il parere dell'Organo di revisione, le manutenzioni che si traducono in ampliamento, ammodernamento o miglioramento degli elementi strutturali del bene, che si traducono in un effettivo aumento significativo e misurabile di:

- › capacità

- › produttività
- › sicurezza
- › vita utile del bene.

2.10. Funzione di vigilanza

Le funzioni di vigilanza dell'Organo di revisione sono statuite dal 1° comma dell'articolo 239 del Tuel alla lettera c) e più precisamente:

- › vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità; l'organo di revisione svolge tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento;

e dall'art. 147-*quinquies* del Tuel):

- › la vigilanza sul sistema di controllo degli equilibri finanziari.

Non compete all'Organo di revisione esprimere giudizio in merito alle scelte operate dall'ente locale nell'esercizio della propria autonomia, posto che le sezioni di controllo della Corte dei Conti hanno affermato che *“spetta agli enti locali, nell'ampio margine della discrezionalità amministrativa, valutare i bisogni della collettività e concorrere al loro soddisfacimento in base alle risorse disponibili”*, nell'ottica della funzionale allocazione delle risorse.

La caratteristica delle funzioni dell'Organo di revisione ne esclude la possibilità di far parte, come componente, del nucleo di valutazione dell'ente o dell'organismo indipendente di valutazione.

L'attività di vigilanza da parte dell'Organo di revisione si svolge nell'arco temporale dell'esercizio finanziario e riguarda:

- › gli atti di programmazione, gestione e rendicontazione;
- › la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione, intesa come controllo concomitante per verificare se la gestione si svolge applicando i principi contabili generali allegati al D.Lgs. n.118/2011 suggerendo, nel caso, eventuali azioni correttive che si rendano necessarie;
- › la vigilanza sugli equilibri finanziari (anche di cassa);

- › la vigilanza sulla gestione economica;
- › l'analisi dei risultati;
- › la vigilanza sugli organismi partecipati intesa anche come verifica della congruità dei contratti di servizio, nell'ottica del perseguimento del principio di sana gestione finanziaria per assicurare il mantenimento degli equilibri ed evitare forme elusive del rispetto dei saldi di finanza pubblica. Tale controllo dell'Organo di revisione non riguarda la regolarità dei bilanci e della contabilità di tali organismi bensì gli effetti che i loro andamenti hanno o possono avere sugli equilibri economici e finanziari dell'ente locale (per approfondimenti si rimanda allo specifico principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali – controlli sugli organismi partecipati n.10.)

La vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.

In caso di mancata vigilanza e segnalazione, con dolo o colpa grave, l'Organo di revisione può essere chiamato a rispondere solidalmente del danno arrecato. Tale ipotesi si configura anche in caso di omissioni (per inadempimento di doveri), per il danno che non si sarebbe verificato, o sarebbe stato eliminato o ridotto, se i revisori avessero tenuto una condotta diligente e finalizzata a sollecitare una correzione o a mettere in atto interventi tempestivi.

Nell'ambito di queste attività di sottoscrizione/asseverazione si elencano i seguenti documenti:

- 1) sottoscrizione del certificato al bilancio di previsione e del certificato al rendiconto;
- 2) sottoscrizione del prospetto delle spese di rappresentanza;
- 3) asseverazione della relazione di fine mandato provinciale e comunale;
- 4) verifiche in merito ai piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa;
- 5) certificazione del rispetto degli obiettivi annuali dei saldi di finanza pubblica;-
- 6) verifica conto annuale delle spese di personale (per approfondimenti si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n.6);
- 7) certificazione compatibilità dei costi della contrattazione integrativa e dei suoi istituti contrattuali e del limite del trattamento accessorio (per approfondimenti si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n.6);
- 8) asseverazione dei crediti/debiti con gli enti strumentali e le società partecipare (per approfondimenti si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n. 10);

- 9) asseverazione del trasferimento di risorse umane nei casi di esternalizzazione dei servizi (per approfondimenti si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n. 10);

L'Organo di revisione dovrà sottoscrivere eventuali nuovi documenti se richiesti da specifiche norme di legge.

2.10.1. Certificazione bilancio di previsione e rendiconto

L'Organo di revisione sino all'esercizio 2018 deve sottoscrivere digitalmente il certificato al bilancio di previsione e il certificato al rendiconto previsti dall'articolo 161 del D.Lgs. n. 267/2000. I documenti disciplinati ogni anno da decreti del Ministero dell'Interno, devono essere firmati anche dal Segretario e dal responsabile del servizio finanziario. L'Organo di revisione deve altresì vigilare sull'invio della certificazione nei termini. La mancata presentazione comporta la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie dovute dal Ministero dell'Interno e, con riferimento al certificato al rendiconto, la sottoposizione dell'ente ai controlli centrali previsti per gli enti strutturalmente deficitari.

2.10.2. Spese di rappresentanza

L'Organo di revisione deve sottoscrivere il prospetto delle spese di rappresentanza allegato ogni anno al rendiconto secondo la disciplina prevista dall'articolo 16, comma 26 del DL 138/2011. Per la verifica della correttezza di quanto riportato nel prospetto si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n. 7. Il prospetto è sottoscritto anche dal responsabile del servizio finanziario e dal segretario. L'Organo di revisione deve altresì vigilare che entro dieci giorni il prospetto sia trasmesso alla locale sezione regionale di controllo della Corte dei conti e pubblicato sul sito istituzionale dell'ente.

2.10.3. Attestazione sulla relazione di fine mandato

L'Organo di revisione deve sottoscrivere la relazione di fine mandato secondo quanto previsto dall'articolo 4 del D.L. n. 149/2011 entro quindici giorni dalla sottoscrizione da parte del Sindaco o del Presidente della provincia o città metropolitana. Entro i successivi tre giorni la relazione deve essere trasmessa alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti. Nel caso di scioglimento anticipato del Consiglio la sottoscrizione della relazione e la certificazione da parte degli organi di controllo interno devono avvenire entro venti giorni dal provvedimento di indizione delle elezioni.

L'Organo di revisione attesta che i dati esposti nella relazione, nel rispetto dello schema previsto dal Ministero dell'Interno, sono veritieri e corrispondono ai dati economico-finanziari presenti nei documenti dell'ente.

L'Organo di revisione verifica che la relazione di fine mandato sia pubblicata sul sito istituzionale dell'ente entro e non oltre i sette giorni successivi alla data di certificazione, con l'indicazione della data di trasmissione alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

2.10.4. Ulteriori vincoli di finanza pubblica in materia di contenimento della spesa

Il Legislatore ha attuato, attraverso una serie di provvedimenti normativi, un processo di contenimento e di vincoli della spesa pubblica degli enti locali finalizzato alla riduzione e razionalizzazione di specifiche tipologie di spesa che presentano un andamento di crescita, da tenere in considerazione nell'ambito della predisposizione del bilancio di previsione e nelle successive fasi di gestione e rendicontazione.

Gli enti locali devono concorrere al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante la riduzione di spese, con l'obiettivo di pervenire ad un miglioramento dei saldi di bilancio di ciascuna amministrazione e favorire il processo prioritario di risanamento dei conti pubblici.

Per facilitare l'attività di controllo da parte dell'Organo di revisione, si riportano di seguito i principali vincoli di finanza pubblica in materia di contenimento della spesa, unitamente ai riferimenti normativi e giurisprudenziali.

Occorre inoltre evidenziare, che la Legge di bilancio 2019 ha previsto che a decorrere dall'esercizio 2019, ai comuni e alle loro forme associative che approvano il bilancio consuntivo entro il 30 aprile e il bilancio preventivo dell'esercizio di riferimento entro il 31 dicembre dell'anno precedente non trovano applicazione le disposizioni sui limiti di spesa ed altri vincoli che prevedono:

- › l'obbligo di comunicazione al Garante delle telecomunicazioni delle spese pubblicitarie effettuate nel corso di ogni esercizio finanziario, con deposito di riepilogo analitico (di cui all'articolo 5, commi 4 e 5, della legge n.67/1987);
- › l'obbligo di adozione, ai fini del contenimento delle spese di funzionamento, di piani triennali per l'individuazione di misure finalizzate alla razionalizzazione dell'utilizzo delle dotazioni strumentali che corredano le stazioni di lavoro nell'automazione d'ufficio, delle autovetture di servizio, dei beni immobili ad uso abitativo o di servizio (articolo 2, comma 594, della legge n.2004/2007);

- › l'obbligo di contenere le spese di missione che non possono superare il 50% della spesa sostenuta nel 2009 e il 30% della spesa sostenuta nel 2011 e le spese per acquisto, manutenzione e noleggio di autovetture che non possono superare l'80% della spesa sostenuta nel 2009 (articolo 6, commi 12 e 14, del decreto-legge n. 78/2010 e articolo 5, comma 2, del decreto-legge n.95/2012);
- › l'obbligo di attestare con idonea documentazione, da parte del responsabile del procedimento, che gli acquisti di immobili siano indispensabili e non dilazionabili (articolo 12, comma 1-ter, del decreto-legge n.98/2011);
- › specifici obblighi volti a ridurre, anche attraverso il recesso contrattuale, le spese per locazione e manutenzione di immobili (articolo 24 del decreto-legge n.66/2014).

2.10.4.1. Piano triennale di contenimento della spesa di funzionamento (art. 2, commi 594 – 598 della legge 244/2007)

La legge n. 244 del 24/12/2007, (legge finanziaria 2008), prevede alcune rilevanti disposizioni dirette al contenimento e alla razionalizzazione delle spese di funzionamento delle pubbliche amministrazioni. In particolare, l'art. 2, comma 594 prevede che ai fini del contenimento delle spese di funzionamento delle proprie strutture, le amministrazioni pubbliche adottino piani triennali per l'individuazione di misure finalizzate alla razionalizzazione dell'utilizzo:

- a) delle dotazioni strumentali, anche informatiche, che corredano le stazioni di lavoro nell'automazione d'ufficio;
- b) delle autovetture di servizio, attraverso il ricorso, previa verifica di fattibilità, a mezzi alternativi di trasporto, anche cumulativo;
- c) dei beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali.

Nei piani devono essere indicate le misure dirette a circoscrivere l'assegnazione di apparecchiature di telefonia mobile ai soli casi in cui il personale debba assicurare, per esigenze di servizio, pronta e costante reperibilità e limitatamente al periodo necessario allo svolgimento delle particolari attività che ne richiedono l'uso, individuando, nel rispetto della normativa sulla tutela della riservatezza dei dati personali, forme di verifica, anche a campione, circa il corretto utilizzo delle relative utenze (art. 2, comma 595).

Il comma 596 dispone che nei casi in cui gli interventi esposti nel piano triennale implicino la dismissione di dotazioni strumentali, lo stesso piano è corredato della documentazione necessaria a dimostrare la congruenza dell'operazione in termini di costi e benefici.

Il comma 597 impone alle amministrazioni pubbliche di trasmettere a consuntivo e con cadenza annuale una relazione agli organi di controllo interno e alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti competente.

Il comma 598 statuisce che i piani siano resi pubblici con le modalità previste dall'articolo 11 del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e dall'articolo 54 del codice dell'amministrazione digitale, di cui al D.Lgs. n. 82/2005.

Il comma 599 dispone che le amministrazioni, sulla base dei criteri e delle modalità definite con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri all'esito della ricognizione propedeutica alla adozione dei piani triennali di cui alla lettera c) del comma 594 (beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali), provvedono a comunicare al Ministero dell'economia e delle finanze i dati relativi ai:

- a) beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali, sui quali vantino a qualunque titolo diritti reali, distinguendoli in base al relativo titolo, determinandone la consistenza complessiva ed indicando gli eventuali proventi annualmente ritratti dalla cessione in locazione o in ogni caso dalla costituzione in relazione agli stessi di diritti in favore di terzi;
- b) beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali, dei quali abbiano a qualunque titolo la disponibilità, distinguendoli in base al relativo titolo e determinandone la consistenza complessiva, nonché quantificando gli oneri annui complessivamente sostenuti a qualunque titolo per assicurarne la disponibilità.

L'Organo di revisione è chiamato a vigilare sul corretto adempimento della suddetta disposizione, verificando che il piano e la successiva relazione finale annuale costituiscono, rispettivamente, allegati ai documenti di bilancio di previsione e di rendiconto della gestione, e che siano assolti i relativi obblighi di informazione e trasmissione della relazione alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti.

2.10.4.2. Riduzioni costi degli apparati amministrativi (art. 6 del D.L. n. 78/2010)

In ordine al regime vincolistico previsto per gli enti locali, con particolare riferimento all'art. 6 del D.L. n. 78/2010, la Corte costituzionale (sentenze n. 182/2011, n. 139/2012, n. 173/2012) è intervenuta affermando che il legislatore statale può, con una disciplina di principio, legittimamente imporre anche agli enti autonomi per ragioni di coordinamento finanziario connesse ad obiettivi nazionali, condizionati anche dagli obblighi comunitari, vincoli alle politiche di bilancio, ma questi vincoli possono considerarsi ri-

spettosi dell'autonomia delle Regioni e degli enti locali quando stabiliscono un limite complessivo, che lascia agli enti stessi ampia libertà di allocazione delle risorse fra i diversi ambiti e obiettivi di spesa.

La Corte dei Conti, Sezione Autonomie, con deliberazione n. 26/2013, ha ulteriormente esteso la discrezionalità, per gli enti locali, di operare compensazioni, nel rispetto del tetto complessivo di spesa risultante dall'applicazione dei singoli coefficienti di riduzione per consumi intermedi, previsti da norme dettate in materia di coordinamento della finanza pubblica, con possibilità di compensazione tra le singole voci di spesa.

La Sezione delle Autonomie ha considerato legittimo che lo stanziamento in bilancio, riferito alle diverse tipologie di spese soggette a limitazione, sia determinato in base alle necessità istituzionali dell'ente, ritenendo che gli enti possano operare compensazioni tra gli importi calcolati nel rispetto dei vincoli di legge, anche al di là delle voci previste dall'art. 6 del D.L. n. 78 del 2010.

Pertanto, fermo restando gli obiettivi di risparmio previsti dalla normativa, i limiti possono essere rimodulati nel rispetto dell'autonomia finanziaria degli enti locali.

Da ultimo, l'art. 21-bis del D.L. n. 50/2017, convertito con modificazioni dalla legge 21 giugno 2017, n. 96 ha introdotto alcune semplificazioni, a favore dei Comuni e delle loro forme associative (Consorzi, Unioni), in materia di applicazione dei limiti di spesa previsti dall'art. 6 del D.L. n. 78/2010 e dall'art. 27, comma 1, del decreto-legge n. 112/2008. In particolare, la norma prevede la disapplicazione delle misure di contenimento della spesa, a decorrere dal 2018, per gli enti che abbiano approvato il bilancio di previsione entro il 31 dicembre dell'anno precedente e che hanno rispettato nell'anno precedente il saldo tra entrate finali e spese finali di cui all'articolo 9 della legge 24 dicembre 2012, n. 243. Risultano, quindi, disapplicabili le disposizioni che impongono la riduzione delle spese:

- › per studi ed incarichi di consulenza (art. 6, comma 7 del D.L. n. 78/2010);
- › per relazioni pubbliche, convegni, pubblicità e di rappresentanza (art. 6, comma 8 del D.L. n. 78/2010);
- › per sponsorizzazioni (art. 6, comma 9 del D.L. n. 78/2010);
- › per attività di formazione (art. 6, comma 13 del D.L. n. 78/2010);
- › per la stampa delle relazioni e di ogni altra pubblicazione prevista da leggi e regolamenti e distribuita gratuitamente od inviata ad altre amministrazioni (art. 27, comma 1 del D.L. 112/2008).

L'Organo di revisione deve verificare, in fase di programmazione, di gestione e di rendicontazione, tenendo in considerazione quanto indicato precedentemente, il rispetto dei

vincoli di contenimento e di riduzione della spesa pubblica, specificatamente individuati dal legislatore.

A tal fine è opportuno dedicare un'apposita Sezione del "Parere al bilancio di previsione" e della "Relazione al rendiconto della gestione", laddove andrà esplicitato il rispetto o meno dei vincoli di spesa.

L'Organo di revisione deve verificare in modo puntuale che gli strumenti di programmazione siano conformi e coerenti, nelle loro previsioni, ai limiti imposti alle dinamiche della spesa. Le medesime attività di controllo dovranno essere effettuate anche nella fase gestionale, nell'ambito delle variazioni di bilancio e delle verifiche periodiche, nonché nella fase di rendicontazione finale.

Inoltre, occorre analizzare i casi di esclusione dai limiti di spesa e i presupposti legittimanti l'esclusione medesima.

2.10.4.3. Riduzione spese per incarichi di studio e consulenza (art. 6, comma 7 del D.L. 78/2010, art. 5, comma 9 del D.L. 95/2012)

Ai sensi del comma 7 dell'art. 6 del D.L. n. 78/2010, la spesa annua per studi ed incarichi di consulenza, inclusa quella relativa a studi ed incarichi conferiti a pubblici dipendenti, nonché gli incarichi di studi e consulenza connessi ai processi di privatizzazione e alla regolamentazione del settore finanziario, non può essere superiore al 20 per cento di quella sostenuta nell'anno 2009. L'affidamento di incarichi in violazione della norma costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

Una modifica alla disciplina relativa al conferimento di incarichi di studio e consulenza è stata apportata dall'art. 5, comma 9 del D.L. n. 95 del 2012, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 135 e s.m.i., il quale statuisce il divieto per le amministrazioni pubbliche di attribuire incarichi di studio e di consulenza a soggetti già lavoratori privati o pubblici collocati in quiescenza. Alle suddette amministrazioni è, altresì, fatto divieto di conferire ai medesimi soggetti incarichi dirigenziali o direttivi o cariche in organi di governo delle amministrazioni di cui al primo periodo e degli enti e società da esse controllati, ad eccezione dei componenti delle giunte degli enti territoriali e dei componenti o titolari degli organi elettivi degli enti di cui all'articolo 2, comma 2-bis, del decreto-legge 31 agosto 2013, n. 101, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 ottobre 2013, n. 125. Gli incarichi, le cariche e le collaborazioni sono comunque consentiti a titolo gratuito.

Al fine di cogliere nel concreto i confini di tale summa divisio tra attività ricomprese ed escluse dall'alveo della disposizione in commento, la giurisprudenza contabile (sin dalla deliberazione SS.RR. in sede di controllo n. 6 del 15 febbraio 2005) ha fornito un'articolata definizione degli istituti oggetto del divieto: per gli incarichi di studio il riferimento è

all'articolo 5 D.P.R. n. 338/1994 che richiede sempre la consegna di una relazione scritta espositiva della soluzione proposta al fine di orientare la successiva attività dell'ente locale, mentre le consulenze si sostanziano nella richiesta di parere ad un esperto esterno. Queste ultime possono assumere un vario contenuto (ad es. soluzione di questioni e problemi controversi, consulenze legali stragiudiziali, tecniche, tributarie e contabili), sfociando anche in valutazioni, espressioni di giudizi e supporti specialistici. Sempre in merito alla riduzione di spesa per studi ed incarichi di consulenza, la Corte dei Conti ha espresso i seguenti orientamenti:

- › la norma non prevede alcuna eccezione (Corte dei Conti Sezioni riunite, deliberazione n. 50/CONTR/2011);
- › sono escluse – sebbene riconducibili a finalità di studio e consulenza – quelle spese che trovano la loro ragione in attività necessitate, come ad esempio il patrocinio legale, o che risultano inscindibilmente connesse alla realizzazione di opere pubbliche (Corte dei Conti, Sezione Emilia-Romagna, deliberazione n. 18/2011/PAR);
- › sono esclusi gli incarichi che trovano copertura finanziaria in finanziamenti aggiuntivi e specifici da altri soggetti pubblici e privati (Corte dei Conti, Sezioni Riunite, deliberazione n. 7 del 2011). Tale principio è applicabile per analogia a tutte le spese soggette al taglio di cui all'art. 6 del D.L. 78/2010;
- › sono escluse le consulenze “talmente specialistiche che sono comunque al di fuori delle professionalità interne alla amministrazione” (Corte dei Conti, sezione Lombardia, deliberazione n. 6/2011/PAR); tale impostazione non è condivisa dalla Corte dei Conti, sezione Emilia-Romagna nella deliberazione n. 18/2011/PAR).

2.10.4.4. Riduzione spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza (art. 6, comma 8 del D.L. 78/2010)

L'art. 6, comma 8 del D.L. 78/2010, successivamente modificato dall'art. 10, comma 20, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, prevede che a decorrere dal 2011 le amministrazioni pubbliche non possono effettuare spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza, per un ammontare superiore al 20 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2009 per le medesime finalità.

Risultano chiarite dalla giurisprudenza contabile le nozioni di relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza di cui al citato art. 6, comma 8, del D.L. n. 78/2010, come di seguito riepilogate:

- › Convegni: concerne gli incontri più o meno pubblici organizzati da un ente locale in luogo e tempo definiti per discutere su un argomento di comune interesse (come nel caso, ad esempio, di dibattiti, seminari, congressi, conferenze, o altri incontri di studio comunque denominati su tematiche solitamente di natura amministrativa, sociale, culturale, scientifica).
- › Mostre: riguardano esposizioni pubbliche organizzate o partecipate da un ente locale aventi svariati possibili oggetti (ad esempio, opere d'arte, prodotti locali, eccetera) e finalità (ad esempio, commerciale, promozionale, didattica, celebrativa, eccetera). In tale prospettiva, si fanno rientrare nella categoria, anche le rassegne, le fiere e, i mercatini espositivi (cfr. Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 172/2015; Sezione regionale di controllo per la Puglia, deliberazioni n. 54/2013 e n. 53/2012; Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazioni n. 356/2012 e n. 398/2012). Il vincolo è stato eliminato per disposizione del D.L. n. 50/2017 convertito in Legge n. 96/2017 art. 22 comma 5-*quater*: "Al fine di favorire lo svolgimento delle funzioni di promozione del territorio, dello sviluppo economico e della cultura in ambito locale, i vincoli di contenimento della spesa pubblica di cui all'articolo 6, commi 8 e 11, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, non si applicano alle spese per la realizzazione di mostre effettuate da regioni ed enti locali o da istituti e luoghi della cultura di loro appartenenza".
- › Relazioni pubbliche: ricomprendono tutte le attività di comunicazione svolte da un ente locale con l'obiettivo di sviluppare i rapporti con una propria utenza di riferimento, più o meno estesa a seconda dei casi, al fine di creare un'immagine positiva che di ottenere consenso e sostegno per il proprio operato e i suoi scopi, nonché di influenzare opinioni e comportamenti del pubblico ma anche, reciprocamente, di orientare le proprie scelte in corrispondenza delle opinioni e dei giudizi espressi da quest'ultimo (cfr. Sezione regionale di controllo Emilia Romagna n. 59/2015, Sezione regionale di controllo Puglia n. 54/2013 e n. 53/2012, Sezione regionale di controllo Lombardia n. 356/2012 e n. 398/2012, nonché Sezione regionale di controllo per la Val d'Aosta, deliberazione n. 8/2013).
- › Pubblicità: riguardano tutte le attività mediante le quali l'ente locale porta all'esterno della propria struttura notizie, anche se riconducibili alle proprie finalità istituzionali come quelle riguardanti la comunicazione istituzionale o le informazioni funzionali alla promozione dei servizi pubblici e delle modalità di fruizione degli stessi da parte della collettività (Corte dei Conti, Sez. Riunite, deliberazione n. 50/2011).
- › Rappresentanza: attività in presenza di eventi ufficiali con personalità o rappresentanti di istituzioni o enti di rilievo in cui emerga l'esigenza dell'ente locale di valorizzare le qualità del territorio di riferimento o l'azione amministrativa ovvero l'im-

magine pubblica dell'ente locale organizzatore al fine di incrementare il prestigio e la considerazione generale dell'ente medesimo (Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo Emilia Romagna, 24.10.2013, n. 271; Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo Puglia, 14.3.2013 n. 54; Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo Valle d'Aosta, 29.3.2013, n. 8). Si precisa che le spese di rappresentanza non possono avere luogo nell'ambito di normali rapporti istituzionali e di servizio, ovvero nei confronti di soggetti esterni privi del requisito della rappresentatività degli enti ed organismi cui appartengono. A conferma di tale impostazione, il D.M. Interno del 23.01.2012 nel definire, di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze, lo schema del prospetto nel quale tali spese sostenute dagli organi di governo degli enti locali devono essere indicate, ai fini della relativa trasmissione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti ai sensi dell'art. 16, comma 26, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, individua come spese di rappresentanza quelle che rispondono ai seguenti principi e criteri generali:

- › stretta correlazione con le finalità istituzionali dell'ente locale;
- › sussistenza di elementi che richiedono una proiezione esterna dell'attività dell'ente locale per il migliore perseguimento dei propri fini istituzionali;
- › rigorosa motivazione con riferimento allo specifico interesse istituzionale perseguito, alla dimostrazione del rapporto tra l'attività dell'ente e la spesa erogata, nonché alla qualificazione del soggetto destinatario dell'occasione della spesa;
- › rispondenza ai criteri di ragionevolezza e di congruità rispetto ai fini.

Ai fini di una puntuale applicazione della disciplina sui vincoli imposti dal citato art. 6, comma 8, del D. L. n. 78/2010, si richiamano alcuni orientamenti in materia espressi dalla Corte dei Conti:

- a) Si ritengono non assoggettate ai limiti di cui all'art. 6, comma 8 del D.L. n. 78 del 2010 convertito con Legge n. 122 del 2010, quelle spese legate ad attività connesse a competenze proprie dell'ente locale ovvero a specifici programmi diretti al perseguimento di particolari e predeterminate finalità e sviluppati nel corso degli anni in settori di propria competenza. Vanno invece fatte rientrare nella nozione normativa di "spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza", quelle spese riconducibili, genericamente, alle relazioni pubbliche o alla rappresentanza, svolte in modo episodico e comunque al di fuori di uno specifico programma che rientri nelle competenze dell'ente locale (in tal senso, Corte dei conti, Sezione regionale Piemonte, deliberazione n. 32 del 2011, già Sezione regionale di control-

- lo per la Lombardia, parere n. 116 del 2011). Restano in ogni caso sempre escluse dall'applicazione della disciplina in esame, le spese dell'Amministrazione che risultino dirette a promuovere la conoscenza da parte della collettività dell'esistenza e delle modalità di fruizione dei servizi pubblici.
- b) Con parere n. 1076, in data 23 dicembre 2010, la Corte dei Conti Lombardia ha fornito indicazioni interpretative di carattere generale in ordine al contenuto dell'art. 6, comma 8. Nel citato parere la Sezione ha rilevato che i limiti afferenti le spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza non comprendono gli oneri a carico dell'Amministrazione funzionali a promuovere la conoscenza dell'esistenza e delle modalità di fruizione dei servizi pubblici da parte della collettività, in quanto l'efficace erogazione di un servizio presuppone ex se un'adeguata divulgazione del medesimo, al fine di consentirne l'effettivo esercizio da parte dei cittadini. Non rientrano, quindi, nei limiti di cui al D.L. n. 78/2010, le spese per attività "comunicativo-istituzionali", cioè le attività rientranti nell'art. 1 comma 5 della Legge n. 150 del 2000 (attività di informazione e comunicazione).
- c) Con riferimento alla riduzione delle spese di pubblicità, l'esclusione dal novero delle spese soggette a limitazione può essere assentita per le sole forme di pubblicità previste dalla legge come obbligatorie. L'ulteriore esclusione, infatti, di quelle relative alla c.d. pubblicità istituzionale porterebbe inevitabilmente a privare il precetto della finalità di risparmio prevista, in ragione principalmente dell'ampiezza delle attività di informazione e comunicazione delle pubbliche amministrazioni previste all'art. 1, comma 5, della Legge n. 150 del 2000 e dell'assenza per gli enti locali, a differenza di quel che accade per le amministrazioni dello Stato, di momenti di direttiva e di programmazione a livello centrale da parte di un soggetto terzo (Presidenza del Consiglio) rispetto al ramo di amministrazione che sostiene la spesa (Corte dei conti, Sezione Riunite, deliberazione 50 del 2011).
- d) Dal computo delle spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza, al fine del rispetto del limite di cui all'art. 6 comma 8 D.L. n. 78/2010, andranno escluse quelle coperte mediante finanziamenti trasferiti da altri soggetti, pubblici o privati (Corte dei Conti Piemonte, n. 40 del 2011), nonché i proventi conseguenti all'eventuale vendita di spazi pubblicitari.
- e) Si ritiene di escludere dalle limitazioni in esame le spese finanziate con entrate a destinazione vincolata nonché quelle sostenute nell'ambito di specifici progetti per la quota finanziata dalla UE o da altri soggetti pubblici e privati (Corte dei Conti, Sezione Emilia Romagna, deliberazione n. 18 del 2011).

2.10.4.5. Divieto di effettuare spese per sponsorizzazioni (art. 6, comma 9 del D.L. 78/2010)

Il comma 9 dell'art. 6 del D.L. n. 78/2010 impone agli enti, a decorrere dall'anno 2011, l'obbligo di non effettuare spese per sponsorizzazioni.

Ciò che assume rilievo per qualificare una contribuzione pubblica, a prescindere dalla sua forma, quale spesa di sponsorizzazione è la relativa funzione: la spesa di sponsorizzazione presuppone la semplice finalità di segnalare ai cittadini la presenza dell'ente pubblico, così da promuoverne l'immagine (Sezione regionale di controllo per la Lombardia, deliberazione n. 1075/2010/PAR). Non si configura, invece, quale sponsorizzazione il sostegno a iniziative di un soggetto terzo, rientranti nei compiti dell'ente locale, nell'interesse della collettività anche sulla scorta dei principi di sussidiarietà orizzontale ex art. 118 della Costituzione.

Il divieto di spese per sponsorizzazioni non opera nel caso di erogazioni ad associazioni che erogano servizi pubblici in favore di fasce deboli della popolazione (anziani, fanciulli, etc.), oppure a fronte di sovvenzioni a soggetti privati a tutela di diritti costituzionalmente riconosciuti, quali i contributi per il c.d. diritto allo studio, etc. (Corte dei conti, Sezione Lombardia, deliberazione n. 349/2011).

L'attività che rientra nelle competenze dell'ente locale, esercitata, in via mediata, da soggetti privati destinatari di risorse pubbliche piuttosto che (direttamente) da parte degli enti, costituisce una modalità alternativa di erogazione di un servizio pubblico e non una forma di promozione dell'immagine dell'amministrazione. Questo profilo, idoneo ad escludere la concessione di contributi dal divieto di spese per sponsorizzazioni, deve essere indicato dall'ente locale in modo inequivoco nella motivazione del provvedimento. L'Amministrazione è inoltre tenuta ad evidenziare i presupposti di fatto e il percorso logico alla base dell'erogazione a sostegno dell'attività svolta dal destinatario del contributo, nonché il rispetto dei criteri di efficacia, efficienza ed economicità delle modalità prescelte di resa del servizio. In ogni caso, l'eventuale attribuzione deve risultare conforme al principio di congruità della spesa mediante una valutazione comparativa degli interessi complessivi dell'ente locale (Corte dei Conti, Sezione Lombardia, deliberazione n. 279/2015).

2.10.4.6. Riduzione spese per missioni (art. 6, comma 12 del D.L. 78/2010)

L'art. 6, comma 12 del D.L. 78/2010 ha limitato le spese connesse al trattamento di missione, ossia ai trasferimenti effettuati per conto dell'amministrazione di appartenenza per l'espletamento di funzioni ed attività da compiere fuori sede.

La norma prevede l'obbligo per gli enti locali, a decorrere dall'anno 2011, di non effettuare spese per missioni per un ammontare superiore al 50 per cento della spesa sostenuta

nell'anno 2009. Gli atti e i contratti posti in essere in violazione della disposizione costituiscono illecito disciplinare e determinano responsabilità erariale.

In ordine alla possibilità, da parte degli enti locali, di continuare ad autorizzare l'utilizzo del mezzo proprio, si è chiarito con Deliberazioni n. 8/2011 e n. 21/2011 della Corte dei Conti, Sezioni Riunite che, a seguito dell'entrata in vigore del disposto dell'art. 6, comma 12, del D.L. n.78/2010, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122 del 2010, il dipendente può ancora essere autorizzato all'utilizzo del mezzo proprio, con il limitato fine di ottenere la copertura assicurativa dovuta in base alle vigenti disposizioni, mentre non gli può più essere riconosciuto il rimborso delle spese sostenute nella misura precedentemente stabilita dal disapplicato art. 8 della legge n. 417 del 1988, anche nell'ipotesi in cui tale mezzo costituisca lo strumento più idoneo a garantire il più efficace ed economico perseguimento dell'interesse pubblico (in tal senso anche la circolare della Ragioneria Generale dello Stato del 22 ottobre 2010 n. 36). Diversamente opinando, infatti, si svuoterebbe di significato la portata dell'innovazione introdotta dall'art. 6, comma 12, del D.L. n.78/2010, considerato che anche nel sistema pregresso, l'uso del mezzo proprio da parte del dipendente pubblico presupponeva un'accurata valutazione dei benefici per l'ente. Coerentemente, viene affermata l'impossibilità per l'Amministrazione di reintrodurre, attraverso una regolamentazione interna, il rimborso delle spese sostenute dal dipendente sulla base delle indicazioni fornite dal disapplicato art. 8 della legge n. 417 del 1988. Tale modo di operare, infatti, costituirebbe una chiara elusione del dettato e della ratio del disposto del richiamato art. 6, comma 12, del decreto legge n. 78 del 2010. Tuttavia, al fine anche di evitare i rischi del ricorso a soluzioni applicative che pur formalmente rispettose delle norme si pongano in contrasto con la ratio stessa della disposizione in esame (ridurre i costi degli apparati amministrativi), in quanto idonee a pregiudicare l'efficacia e l'efficienza dell'azione amministrativa o a comportare un incremento dei costi (ricorso ad autovetture di servizio, car sharing, noleggio auto, etc.), si è ritenuto possibile il ricorso a regolamentazioni interne volte a disciplinare, per i soli casi in cui l'utilizzo del mezzo proprio risulti economicamente più conveniente per l'Amministrazione, forme di ristoro del dipendente dei costi dallo stesso sostenuti che, però, dovranno necessariamente tenere conto delle finalità di contenimento della spesa e degli oneri che in concreto avrebbe sostenuto l'ente per le sole spese di trasporto in ipotesi di utilizzo dei mezzi pubblici di trasporto.

Il limite di spesa per missioni può essere superato in casi eccezionali, previa adozione di un motivato provvedimento adottato dall'organo di vertice dell'amministrazione, da comunicare preventivamente agli organi di controllo ed agli organi di revisione dell'ente locale. I presupposti di eccezionalità vanno individuati con estremo rigore, limitatamente a quei casi in cui il rispetto del limite del 50% della spesa 2009 per missioni si traduca in una

concreta impossibilità di funzionamento dell'ente, in relazione ai compiti istituzionali affidatagli dall'ordinamento. L'eccezionalità del caso va misurata in rapporto all'indispensabilità della missione rispetto all'evasione dei compiti istituzionali; indispensabilità che deve essere oggettiva e non deve avere causa in precedenti deficienze organizzative dell'ente medesimo, che con scelte oculate (per esempio in termini di connettività a distanza, con l'ausilio dei moderni mezzi di comunicazione), avrebbe potuto diversamente raggiungere l'obiettivo cui è servente la spesa di missione (Cfr. Corte dei Conti Lombardia, deliberazione n. 117/2012).

2.10.4.7. Riduzione spese per formazione (art. 6, comma 13 del D.L. 78/2010)

A decorrere dall'anno 2011, la spesa annua sostenuta dagli enti locali per attività esclusivamente di formazione deve essere non superiore al 50 per cento della spesa sostenuta nell'anno 2009. Gli atti e i contratti posti in essere in violazione della disposizione normativa costituiscono illecito disciplinare e determinano responsabilità erariale.

Secondo una giurisprudenza ormai consolidata delle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti "il contenimento nei limiti del 50% della spesa sostenuta nel 2009, previsto dalla norma, presuppone che l'ente locale abbia poteri discrezionali in ordine alla decisione di autorizzare o meno l'intervento formativo mentre, al contrario, laddove disposizioni di legge prevedano come obbligatori specifici interventi formativi deve ritenersi che venga meno la discrezionalità dell'ente locale nell'autorizzazione della spesa e, pertanto, i poteri di contenimento della stessa" (cfr. Corte dei Conti, Sezione Regionale Controllo Lombardia n.120/2011; in senso conforme Sezione Regionale Controllo Veneto n. 377/2011).

Rientrano fra le spese di formazione soggette al vincolo tutte quelle che finanziano attività formative di riqualificazione del personale allo scopo di evitare il ricorso a professionisti esterni (Corte dei conti, Sezione Regionale Piemonte, del. n. 55/2011).

Devono invece ritenersi comunque non assoggettate al vincolo in parola, le spese per attività formative interamente finanziate con contributi esterni (sia pubblici che privati), in adesione a principi autorevolmente espressi dalla Corte dei Conti, in sede di Sezioni Riunite in sede di controllo (delibera n7/2011), sia pure con riferimento ad altre fattispecie previste dall'art. 6 del D.L. 78/2010.

Si segnala la direttiva n.10/2010 della Presidenza del Consiglio dei Ministri-Dipartimento della funzione pubblica, recante linee di indirizzo per gli enti locali in materia di formazione, che può costituire al riguardo utile indirizzo operativo.

2.10.4.8. Riduzione spese per acquisto e gestione autovetture (art. 6, comma 14 del D.L. 78/2010; art. 5, comma 2 del D.L. 95/2012)

Il comma 14 dell'art. 6 del D.L. 78/2010 ha imposto agli enti locali di contenere la spesa per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi nel limite dell'80% della spesa sostenute nell'anno 2009. Il predetto limite poteva essere derogato, per il solo anno 2011, esclusivamente per effetto di contratti pluriennali già in essere. Dal divieto, la norma in argomento esclude espressamente le autovetture utilizzate dal Corpo nazionale dei vigili del fuoco e per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine pubblico e della sicurezza pubblica.

Il comma 2 dell'art. 5, del D.L. 95/2012, convertito con modificazioni dalla Legge n. 135 del 2012, come sostituito dall'articolo 15, comma 1, del Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito, con modificazioni, dalla Legge 23 giugno 2014, n. 89, il legislatore è intervenuto sulla disciplina prevedendo che, a decorrere dal 1° maggio 2014, le PA non possono effettuare spese di ammontare superiore al 30% della spesa sostenuta nell'anno 2013 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi; è stata, inoltre, prevista la possibilità di derogare a tale limite per il solo 2014, esclusivamente per i contratti pluriennali già in essere e sono state introdotte alcune fattispecie di esclusione, tra le quali le spese per le autovetture utilizzate per i servizi sociali e sanitari svolti per garantire i livelli essenziali di assistenza, quelle per i servizi istituzionali di tutela dell'ordine e della sicurezza pubblica e per i servizi di vigilanza ed intervento sulla rete stradale provinciale e comunale.

La legge di stabilità 2013 (Legge n. 228/2012) ha ulteriormente rafforzato i limiti di spesa prevedendo (art. 1) il divieto di acquisto di autovetture (comma 143): il divieto, inizialmente operante per il 2013 e 2014, è stato esteso, da ultimo, al 2016 ad opera della Legge n. 208/2015 (art 1, comma 636). In assenza di ulteriori proroghe, dal 2017 è ripristinata la possibilità di acquistare autovetture.

Secondo la Corte dei Conti Piemonte (delibera n. 90/2018) l'articolo 6, comma 14, del D.L. n. 78/2010 non è stato superato dal successivo articolo 1, comma 143, legge n. 228/2012 con il conseguente venire meno di ogni divieto e/o limite dal 31.12.2016. Trattandosi di disposizioni che operano in modo difforme e non comparabile, il venir meno di una (l'espresso divieto) non incide sull'operatività dell'altra (tetto di spesa). Da ciò consegue la piena facoltà dell'Ente di acquistare autovetture non adibite a servizi istituzionali ma nel rispetto del tetto di spesa oggi fissato dall'articolo 5, comma 2, D.L. n. 95/2012.

L'art. 1 del D.L. n. 101/2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge 30 ottobre 2013, n. 125, ha stabilito, ferme restando le vigenti disposizioni di contenimento della spesa per autovetture, e, in particolare, l'articolo 5, comma 2, del D.L. del 6 luglio 2012, n. 95, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 135, che a decorrere dall'anno

2014, le amministrazioni pubbliche che non adempiono, ai fini del censimento permanente delle autovetture di servizio, all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 5 del decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 3 agosto 2011, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 214 del 14 settembre 2011, adottato in attuazione dell'articolo 2, comma 4, del decreto-legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, non possono effettuare spese di ammontare superiore al 50 per cento del limite di spesa previsto per l'anno 2013 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi. Si applicano altresì le sanzioni previste dall'articolo 46 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33. La violazione delle disposizioni di riduzione della spesa per auto di servizio costituisce illecito disciplinare con la conseguente nullità dei contratti assunti, nonché l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria, a carico del responsabile della violazione, da mille a cinquemila euro.

Da una lettura coordinata delle disposizioni richiamate emerge che le norme vincolistiche in materia di riduzione di spesa per acquisto e gestione delle autovetture, di cui al D.L. n. 78/2010 come modificate dal D.L. n. 95/2012, (riduzione del 70% rispetto al 2011) si riferiscono espressamente alle spese per autovetture e non ad altri automezzi quali, ad esempio, camion, autocarri, autobus, motomezzi. In proposito, la magistratura contabile (Corte dei conti, Sezione Regionale Lombardia, del. n. 597/2011, richiamata da Corte dei Conti, Sezione di controllo per il Veneto, parere n. 96/2013), con riferimento all'espressione "autovetture", ha affermato che la norma impone una limitazione della spesa, riferendosi ad una specifica categoria di veicoli non estensibile ad altre categorie più ampie di quella espressamente prevista, con la conseguenza che la stessa non si applica agli autoveicoli diversi dalle autovetture.

Dal limite sono escluse, quindi, le spese per autovetture per:

- a) i servizi istituzionali di tutela dell'ordine pubblico, della sicurezza pubblica e di protezione civile;
- b) i servizi sociali e sanitari svolti per garantire i livelli essenziali di assistenza;
- c) i servizi di vigilanza ed intervento sulla rete stradale provinciale e comunale.

La norma considera in un unico limite tutte le spese di gestione del parco auto, dall'acquisto (o noleggio) all'esercizio, da intendersi quest'ultimo comprensivo anche dei costi per carburanti, spese per bollo, etc.

2.10.4.9. Limiti acquisto beni immobili (art. 12 del D.L. 98/2011)

I commi 1-*bis*, 1-*ter* dell'art. 12 del D.L. n. 98/2011, convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 2011, n. 111, e s.m.i. impongono limitazione alla spesa degli enti locali con riferimento alle operazioni di acquisto di beni immobili.

In particolare, il comma 1-*bis* dell'art. 12 dispone che “a decorrere dal 1° gennaio 2014 nel caso di operazioni di acquisto di immobili, ferma restando la verifica del rispetto dei saldi strutturali di finanza pubblica, l’emanazione del decreto previsto dal comma 1 è effettuata anche sulla base della documentata indispensabilità e indilazionabilità attestata dal responsabile del procedimento. La congruità del prezzo è attestata dall’Agenzia del demanio, previo rimborso delle spese fatto salvo quanto previsto dal contratto di servizi stipulato ai sensi dell’articolo 59 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 300, e successive modificazioni. Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, sono stabilite le modalità di attuazione del presente comma”.

Il successivo comma 1-*ter* del medesimo articolo 12, prevede che “a decorrere dal 1° gennaio 2014 al fine di pervenire a risparmi di spesa ulteriori rispetto a quelli previsti dal patto di stabilità interno, gli enti territoriali e gli enti del Servizio sanitario nazionale effettuano operazioni di acquisto di immobili solo ove ne siano comprovate documentalmente l’indispensabilità e l’indilazionabilità attestate dal responsabile del procedimento. Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti locali che procedano alle operazioni di acquisto di immobili a valere su risorse stanziare con apposita delibera del Comitato interministeriale per la programmazione economica o cofinanziate dall’Unione europea ovvero dallo Stato o dalle regioni e finalizzate all’acquisto degli immobili stessi. La congruità del prezzo è attestata dall’Agenzia del demanio, previo rimborso delle spese. Delle predette operazioni è data preventiva notizia, con l’indicazione del soggetto alienante e del prezzo pattuito, nel sito internet istituzionale dell’ente locale.”

In attuazione delle disposizioni di cui all’art. 12, comma 1-*bis* del D.L. 98/2011, è stato emanato il decreto del Ministero dell’economia e delle finanze recante in ordine all’individuazione dei requisiti di indispensabilità e di indilazionabilità delle operazioni di acquisto di immobili.

In merito al requisito dell’indispensabilità, si chiarisce che lo stesso attiene all’assoluta necessità di procedere all’acquisto di immobili in ragione di un obbligo giuridico incombente all’amministrazione nel perseguimento delle proprie finalità istituzionali ovvero nel concorso a soddisfare interessi pubblici generali meritevoli di intensa e specifica tutela (ad esempio, rispetto delle norme vigenti in materia di tutela dell’ambiente, della sicurezza sui luoghi di lavoro, etc.), pur se destinati a concretarsi in futuro o a essere soddisfatti soltanto col decorso del tempo, ma che presentino tuttavia, fin dal momento

attuale, quel sufficiente punto di concretezza che valga a far considerare necessaria e tempestiva l'operazione di acquisizione.

Quanto all'indilazionabilità, l'attestazione deve comprovare che l'amministrazione si trovi effettivamente nell'impossibilità di differire l'acquisto, se non a rischio di compromettere il raggiungimento degli obiettivi istituzionali o di incorrere in possibili sanzioni.

Tali requisiti si ritengono egualmente soddisfatti anche qualora l'acquisto comporti effetti finanziari ed economici positivi, considerati gli oneri accessori nonché di trasloco e nuova sistemazione, attestati dai pertinenti organi interni di controllo o, per le amministrazioni dello Stato, dal competente ufficio appartenente al sistema delle ragionerie. Sulla base dei criteri esposti nella deliberazione n. 7/2011 della Corte dei conti, Sezioni riunite, la verifica delle condizioni legittimanti l'acquisto di beni immobili può essere disattesa nel caso in cui la relativa spesa trova interamente copertura finanziaria in finanziamenti aggiuntivi e specifici da altri soggetti pubblici e privati.

2.10.4.10. Limiti spesa informatica (art. 1 commi da 512 a 516 Legge n. 208/2015)

Al fine di garantire l'ottimizzazione e la razionalizzazione degli acquisti di beni e servizi informatici e di connettività, fermi restando gli obblighi di acquisizione centralizzata previsti per i beni e servizi dalla normativa vigente, le amministrazioni pubbliche e le società inserite nel conto economico consolidato della pubblica amministrazione, come individuate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ai sensi dell'articolo 1 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, provvedono ai propri approvvigionamenti esclusivamente tramite gli strumenti di acquisto e di negoziazione di Consip S.p.A. o dei soggetti aggregatori, ivi comprese le centrali di committenza regionali, per i beni e i servizi disponibili presso gli stessi soggetti.

La procedura ha un obiettivo di risparmio di spesa annuale, da raggiungere alla fine del triennio 2016-2018, pari al 50 per cento della spesa annuale media per la gestione corrente del solo settore informatico, relativa al triennio 2013-2015, al netto dei canoni per servizi di connettività e della spesa effettuata tramite Consip S.p.A. o i soggetti aggregatori documentata nel Piano triennale di cui al comma 513, compresa quella relativa alle acquisizioni di particolare rilevanza strategica di cui al comma 514-*bis*. I risparmi derivanti dall'attuazione del presente comma sono utilizzati dalle medesime amministrazioni prioritariamente per investimenti in materia di innovazione tecnologica.

Dal 2019 la riduzione della spesa per l'informatica diventa strutturale e deve essere certificata (si veda sul punto la delibera della Corte dei Conti Lombardia n.368/2017).

2.10.4.11. Gli incentivi per funzioni tecniche

L'art. 113 del D.Lgs. n. 50 del 2016 (Codice dei contratti pubblici), rubricato "incentivi per funzioni tecniche", riproducendo analoghe disposizioni previgenti (art. 18 della Legge n. 109 del 1994, e successive modifiche ed integrazioni, e art. 92, commi 5 e 6, del D.Lgs. n. 163 del 2006, confluito in seguito nell'art. 93, commi 7-*bis* e seguenti, del medesimo decreto legislativo), consente, previa adozione di un regolamento interno e della stipula di un accordo di contrattazione decentrata, di erogare emolumenti economici accessori a favore del personale interno alle Pubbliche amministrazioni per attività, tecniche e amministrative, nelle procedure di programmazione, aggiudicazione, esecuzione e collaudo (o verifica di conformità) degli appalti di lavori, servizi o forniture.

In particolare, il comma 2 del citato art. 113 consente alle amministrazioni aggiudicatrici di destinare, a valere sugli stanziamenti di cui al precedente comma 1, "ad un apposito fondo risorse finanziarie in misura non superiore al 2 per cento modulate sull'importo dei lavori, servizi e forniture, posti a base di gara". Tale fondo può essere finalizzato a premiare esclusivamente le funzioni, amministrative e tecniche, svolte dai dipendenti interni per le "attività di programmazione della spesa per investimenti, di valutazione preventiva dei progetti, di predisposizione e di controllo delle procedure di gara e di esecuzione dei contratti pubblici, di RUP, di direzione dei lavori ovvero direzione dell'esecuzione e di collaudo tecnico amministrativo ovvero di verifica di conformità, di collaudatore statico". Il successivo comma 3 della medesima disposizione estende poi la possibilità di erogare gli incentivi anche ai rispettivi "collaboratori". Inoltre lo stesso comma 3 prevede che l'80% delle risorse finanziarie del fondo costituito ai sensi del comma 2 possa essere ripartito, per ciascun lavoro, servizio, fornitura, "con le modalità e i criteri previsti in sede di contrattazione decentrata integrativa del personale, sulla base di apposito regolamento adottato dalle amministrazioni secondo i rispettivi ordinamenti", ai destinatari indicati al comma 2. Il restante 20%, invece, va destinato secondo quanto prescritto dal successivo comma 4 (acquisto di strumentazioni e tecnologie funzionali all'uso di metodi elettronici di modellazione per l'edilizia e le infrastrutture; attivazione di tirocini formativi; svolgimento di dottorati di ricerca; etc.).

Ad integrazione della norma in esame è intervenuto, da ultimo, l'art. 1, comma 526, della Legge n. 205 del 2017 (legge di bilancio 2018), il quale ha ulteriormente specificato che il finanziamento del fondo per gli incentivi tecnici grava sul medesimo capitolo di spesa previsto per i singoli lavori, servizi o forniture.

Pertanto, il legislatore, con norma innovativa contenuta nella legge di bilancio per il 2018, ha stabilito che i predetti incentivi gravano su risorse autonome e predeterminate del bilancio (indicate proprio dal comma 5-*bis* dell'art. 113 del D.Lgs. n. 50 del 2016) diverse dalle risorse ordinariamente rivolte all'erogazione di compensi accessori al personale e

ciò ha convinto la Sezione delle Autonomie della Corte dei conti (cfr. deliberazione n. 6 /SEZAUT/2018/QMIG) ad escludere gli incentivi in questione dal vincolo posto al complessivo trattamento economico accessorio dei dipendenti degli enti pubblici dall'art. 23, comma 2, del D.Lgs. n. 75 del 2017; esclusione che, tuttavia, non può estendersi, secondo l'opinione prevalente della Magistratura contabile, agli incentivi di competenza dell'anno 2017, stante la portata innovativa (e la conseguente irretroattività) della novella. Nell'ambito dell'attività di controllo e di vigilanza in materia di incentivi per funzioni tecniche, l'Organo di revisione deve innanzitutto verificare:

- 1) che sia stata calcolata la percentuale degli incentivi da accantonare nel fondo in coerenza con i tempi di esecuzione del contratto, riportati nel cronoprogramma di attività e di spesa;
- 2) che l'accantonamento venga riportato nello stesso capitolo di spesa delle altre voci del quadro economico previsto.

Ai fini della liquidazione dell'incentivo, poi, l'Organo di revisione deve verificare se:

- 1) è stato adempiuto l'onere della preventiva fissazione dei criteri e della modalità di distribuzione delle risorse ad esso specificamente "destinate" in sede di contrattazione collettiva decentrata;
- 2) l'Ente ha disciplinato e modulato (comma 2 dell'articolo 113 del D.Lgs. n. 50/2016) con apposito regolamento la ripartizione degli incentivi per funzioni tecniche con l'obiettivo di premiare i dipendenti che concretizzano l'esecuzione dell'opera, del servizio o della fornitura nel rispetto di importi e tempi programmati
- 3) la determina di approvazione del dirigente/responsabile del servizio documenta il completamento delle attività e le persone impegnate nello svolgimento dell'attività;
- 4) i singoli importi per gli incentivi rispettano i limiti fissati nel regolamento approvato dalla giunta;
- 5) le somme complessivamente erogate al personale rispettano i due limiti finanziari di contenimento: uno di carattere generale (il tetto massimo al 2% dell'importo posto a base di gara) e l'altro di carattere individuale (il tetto annuo al 50% del trattamento economico complessivo per gli incentivi spettante al singolo dipendente);
- 6) gli incentivi sono destinati solo ai componenti del gruppo di lavoro, già formalmente individuato a monte dal dirigente o dal responsabile del servizio o dal responsabile unico del procedimento, tenendo presente le attività realmente svolte, la spesa sostenuta rispetto a quella prevista, nonché i tempi di realizzazione rispetto a quelli previsti.

3. Controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione

Indice

3.1.	Introduzione	100
3.2.	La programmazione e il documento unico di programmazione	101
	3.2.1. I controlli sul documento unico di programmazione	102
3.3.	I controlli generali sul bilancio di previsione	103
3.4.	I controlli specifici sul bilancio di previsione	104
	3.4.1. Equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi precedenti	105
	3.4.2. Verifica della coerenza interna, esterna e della veridicità	106
	3.4.3. Valutazione della manovra sulle entrate e sulle spese	106
	3.4.4. Ulteriori verifiche	107
3.5.	Obblighi successivi	109

3.1. Introduzione

Il Documento unico di programmazione (DUP) costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione ai sensi dell'art. 170 del D.Lgs. n. 267/2000 (di seguito Tuel) in base al quale ogni anno la Giunta deve presentare il DUP al Consiglio per le conseguenti deliberazioni entro il termine previsto dall'articolo 151 del Tuel (31 luglio). L'Organo di revisione rilascia il parere sulla proposta sottoposta alla discussione dell'organo consigliere e non sull'atto di Giunta.

Gli enti locali deliberano il bilancio di previsione finanziario entro il termine previsto dall'articolo 151 del Tuel (31 dicembre). A tal fine ogni anno l'organo esecutivo predispose e presenta all'organo consiliare entro il termine previsto dall'articolo 174 del Tuel (15 novembre) lo schema di bilancio di previsione, unitamente all'eventuale nota di aggiornamento al Documento unico di programmazione e agli allegati. Nello stesso termine sono approvate le proposte di deliberazione di cui all'art. 172, terzo comma del Tuel.

Lo schema del bilancio finanziario e la nota di aggiornamento al DUP sono trasmessi, entro lo stesso termine, anche all'Organo di revisione per i pareri di cui all'art. 239 del Tuel. I termini per l'approvazione del bilancio previsti dal Tuel possono essere differiti con decreto del Ministro dell'Interno.

La mancata approvazione del bilancio di previsione entro il termine di legge comporta:

- › l'attivazione della procedura di scioglimento del consiglio (comma 2 dell'articolo 141 Tuel);
- › il divieto di assumere personale fino all'assolvimento dell'obbligo.

L'Organo di revisione è tenuto ad esprimere un parere obbligatorio sulla proposta di bilancio di previsione secondo quanto stabilito da comma 1, lett. b) n. 2, dell'art. 239 del Tuel.

Lo stesso articolo al comma 1-*bis* indica il contenuto del parere in un giudizio articolato di coerenza, attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti e congruità.

Il parere deve tenere conto:

- a) dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153 del Tuel;
- b) delle variazioni rispetto all'esercizio precedente;
- c) degli effetti correlati allo sfioramento dei parametri di deficitarietà strutturale;
- d) di ogni altro elemento utile.

In tale contesto l'Organo di revisione si esprimerà anche sulla nota di aggiornamento al DUP e sugli altri allegati obbligatori al bilancio.

Nel parere sono suggerite all'organo consigliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. L'organo consigliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'Organo di revisione.

Il parere deve essere espresso entro il termine previsto dal regolamento di contabilità dell'ente.

Per l'espressione del parere l'Organo di revisione può avvalersi anche dello schema di parere sul bilancio di previsione predisposto e pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili, sul quale occorre effettuare gli adattamenti che si rendono necessari in funzione delle dimensioni, delle caratteristiche e criticità dell'ente locale.

L'Organo di revisione vigila altresì sugli adempimenti successivi all'approvazione del bilancio di previsione.

3.2. La programmazione e il documento unico di programmazione

L'Organo di revisione verifica che l'azione dell'ente sia orientata al rispetto del principio contabile applicato della programmazione allegato 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011.

Il principale strumento di programmazione degli enti locali è il Documento unico di programmazione (DUP) e l'eventuale nota di aggiornamento del DUP stesso. Nel DUP devono essere inseriti tutti gli strumenti di programmazione relativi all'attività istituzionale dell'ente di cui il legislatore prevede la redazione ed approvazione.

In particolare, confluiscono nel DUP:

- › la programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità ad un programma triennale ed elenco annuale, di cui all'articolo 21 del D.Lgs. n. 50/2016 e la programmazione degli acquisti di forniture e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi di cui all'articolo 21, comma 6 del D.Lgs. n. 50/2016;
- › la programmazione del fabbisogno di personale;
- › il piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali;
- › piano triennale di contenimento della spesa di cui all'art. 2, commi 594 e 599, della Legge n. 244/2007;
- › gli ulteriori strumenti di programmazione obbligatori per legge.

Tali documenti sono approvati con il DUP, senza necessità di ulteriori deliberazioni.

Nel caso in cui i singoli documenti di programmazione obbligatori per legge abbiano termini di adozione o approvazione che scadono prima o dopo rispetto i termini di adozione o approvazione del DUP, tali documenti devono essere adottati o approvati autonomamente dal DUP, fermo restando il successivo inserimento degli stessi nel DUP o nella sua nota di aggiornamento.

I documenti di programmazione per i quali la legge non prevede termini di adozione o approvazione devono essere inseriti nel DUP.

Ove gli atti di programmazione di settore abbiano tempi e modalità di adozione o approvazione separate dal DUP, l'Organo di revisione, deve fornire il parere sui singoli atti autonomi rispetto al DUP.

Per gli strumenti di programmazione economico-finanziaria che sono approvati nella medesima sessione di bilancio, l'Organo di revisione può esprimere il parere in modo unitario.

3.2.1. I controlli sul documento unico di programmazione

Sulla proposta di deliberazione sottoposta all'approvazione del Consiglio, l'Organo di revisione deve esprimere parere attestando la sua coerenza, attendibilità e congruità, oppure rilevando criticità in ordine alla coerenza, attendibilità e congruità.

L'Organo di revisione deve preliminarmente verificare la conformità documentale del DUP e la rispondenza con il principio contabile 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011.

L'Organo di revisione verifica la coerenza interna ed esterna del documento, anche con riferimento al programma di mandato (sul quale l'Organo di revisione non è tenuto a esprimere il parere).

È inoltre necessario verificare i contenuti minimi e che la parte seconda contenga : il piano di fabbisogno di personale; il piano delle opere pubbliche, che dovrà essere redatto in base a cronoprogrammi finanziariamente sostenibili; il piano delle valorizzazioni e delle alienazioni, che dovrà essere preceduto da un atto ricognitorio sui beni patrimoniali disponibili; il piano biennale di forniture e servizi nonché quegli ulteriori strumenti di programmazione per i quali il legislatore prevede un obbligo di redazione e approvazione.

In merito alle spese di investimento è necessario verificare la coerenza dei documenti di programmazione, con particolare riferimento alla previsione del fondo pluriennale vincolato.

3.3. I controlli generali sul bilancio di previsione

L'Organo di revisione deve verificare che lo schema del bilancio di previsione sia predisposto ed approvato dalla Giunta e che allo stesso siano allegati i seguenti documenti previsti:

- a) nell'art. 11, comma 3, del D.Lgs. n.118/2011 (tra cui: il prospetto del risultato esplicativo del presunto risultato di amministrazione; il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del Fondo pluriennale vincolato FPV; il prospetto del Fondo crediti dubbia esigibilità FCDE, la nota integrativa etc.);
- b) nell'art. 172 del Tuel (l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione dei documenti di bilancio precedenti; le deliberazioni sulla qualificazione e prezzi di cessione delle aree e fabbricati da destinarsi a residenza, alle attività produttive e terziarie; le deliberazioni attinenti ad aliquote e tariffe; la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà);
- c) necessari per la motivazione del parere sono:
 - › il DUP e la nota di aggiornamento dello stesso predisposti conformemente all'art. 170 del Tuel dall'organo esecutivo, contenente:
 - › il programma triennale dei lavori pubblici e il programma triennale degli acquisti di beni e servizi di cui all'art. 21 del D.Lgs. n. 50/2016;
 - › la programmazione triennale del fabbisogno di personale (art. 91 del Tuel – art. 35, comma 4, D.Lgs. n. 165/2001 e art. 19, comma 8, Legge n. 448/2001);
 - › Il piano triennale di contenimento delle spese di cui all'art. 2, comma 594 e 599, Legge n. 244/2007 se non contenuto nel DUP;
 - › la delibera della Giunta comunale di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
 - › la proposta del Consiglio di conferma o variazione delle aliquote e tariffe per i tributi locali;
 - › le deliberazioni con le quali sono determinate le tariffe per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
 - › il programma delle collaborazioni autonome di cui all'art. 46, comma 2 del D.L. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008;

- › il limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione di cui all'art. 46, comma 3 del D.l. n. 112/2008, convertito in Legge n. 133/2008;
 - › il limite massimo delle spese per il personale a tempo determinato, con convenzione e con collaborazione coordinata e continuativa (art. 9, comma 28, del D.l. n. 78/2010);
 - › i limiti massimi di spesa disposti dagli art. 6 e 9 del D.l. n.78/2010 e da successive norme di finanza pubblica, applicabili all'ente;
 - › la sussistenza dei presupposti per le condizioni di cui ai commi 138, 146 e 147 della L. n. 228/2012;
 - › l'elenco delle spese finanziate con i proventi dei titoli abilitativi edilizi e relative sanzioni di cui all'art. 1 comma 460 L. 232/2016;
 - › l'elenco delle entrate e spese non ricorrenti.
- d) i documenti e i prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- e) prospetto analitico delle spese di personale previste nel bilancio come individuate dal comma 557 e ss. dell'art. 1 della legge n. 296/2006;
- f) il parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'art. 153, comma 4, del Tuel in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte in bilancio annuale o pluriennale.

Per l'aggiornamento degli allegati al bilancio di previsione si rimanda al documento redatto e pubblicato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili denominato "parere dell'organo di revisione sulla proposta di bilancio di previsione".

3.4. I controlli specifici sul bilancio di previsione

L'Organo di revisione deve verificare che il bilancio sia stato redatto nell'osservanza delle norme di legge, dello statuto dell'ente, del regolamento di contabilità, dei principi previsti dall'ordinamento vigente.

Ai fini della verifica dell'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste, l'Organo di revisione, deve analizzare:

- a) la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'ente ed ai limiti posti dalla legge, incluso il recupero dell'evasione tributaria;
- b) la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda, incluse le entrate derivanti dalle sanzioni al codice della strada;
- c) la previsione delle entrate da titoli edilizi;

- d) la previsione di spesa per il personale, tenuto conto della programmazione del fabbisogno;
- e) la previsione di spesa per il rimborso delle rate dei prestiti;
- f) il rispetto dei limiti di spesa applicabili all'ente;
- g) le previsioni delle spese di investimento;
- h) il rispetto dei vincoli per l'indebitamento.

In particolare, si riportano gli specifici ambiti di controllo e valutazione ai fini dell'espressione del parere.

3.4.1. Equilibri di bilancio, anche con riferimento agli esercizi precedenti

L'Organo di revisione deve verificare che le previsioni di bilancio rispettino gli equilibri indicati dal comma 6 dell'articolo 162 del Tuel, rappresentati anche in un prospetto allegato al bilancio.

In particolare, i controlli devono soffermarsi sul rispetto dei vincoli di destinazione per i titoli abilitativi e sulle deroghe concesse dal legislatore in merito alla possibilità di destinare entrate in conto capitale alla gestione corrente. Occorre verificare anche le entrate e spese a carattere non ripetitivo.

Ai fini del rispetto dell'equilibrio occorre tener presente:

- › l'equilibrio di parte corrente;
- › l'equilibrio di parte capitale;
- › il crono-programma lavori pubblici;
- › l'esistenza di debiti fuori bilancio e passività potenziali da riconoscere e finanziare.

Il ciclo gestionale, pur guardando prospetticamente al futuro, non può prescindere dalle conseguenze del "passato". La verifica deve essere operata sui risultati di competenza e di cassa, sulla presenza di debiti fuori bilancio e altre passività potenziali nonché sul ripiano pluriennale del disavanzo.

L'Organo di revisione deve indicare nel parere se nella corrente gestione o nella precedente (nel caso in cui il bilancio sia deliberato oltre il 31 dicembre):

- › sono salvaguardati gli equilibri di bilancio;
- › non risultano debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare;
- › sono state rispettate le disposizioni sul contenimento delle spese del personale;
- › non sono richiesti finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Nel caso di ripiano pluriennale del disavanzo l'Organo di revisione deve indicare se il ripiano rispetta le prescrizioni di legge. In particolare, deve essere verificato se il disavanzo applicato corrisponde alla quota da ripianare sulla base delle varie fonti che lo hanno determinato per cui sono previste varie modalità di riassorbimento (i.e. disavanzo ordinario ex art. 188 Tuel; disavanzo da riaccertamento straordinario ex art. 3 D.Lgs. n. 118/2011, eventuale disavanzo oggetto di PRFP).

3.4.2. Verifica della coerenza interna, esterna e della veridicità

Per rispettare il principio generale n. 10 di cui all'Allegato 1 al D.Lgs. n.118/2011 relativo alla coerenza occorre che ci sia un nesso logico fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione.

La coerenza implica che le funzioni di cui sopra ed i documenti contabili ad esse collegate siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.

La coerenza si suddivide in coerenza interna e coerenza esterna.

La coerenza interna del sistema di bilancio implica:

- › in sede preventiva, che tutti gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente e che i criteri di valutazione delle singole poste siano conformi ai postulati e principi contabili generali;
- › in sede di gestione, che gli obiettivi, le decisioni e gli atti non siano in contrasto con la fase preventiva e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
- › in sede di rendicontazione, che venga dimostrato lo scostamento dei risultati ottenuti rispetto a quelli programmati.

La coerenza esterna comporta il rispetto delle scelte strategiche di altri livelli di governo della Repubblica.

Inoltre, si deve tener conto del principio generale n. 5 di cui all'Allegato 1 al D.Lgs. n. 118/2011 relativo alla veridicità, che applicato al bilancio di previsione richiede una rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno anche in futuro. Il principio evidenzia che nella valutazione si devono evitare le sottovalutazioni e le sopravvalutazioni delle singole poste.

3.4.3. Valutazione della manovra sulle entrate e sulle spese

L'Organo di revisione, ai fini della verifica dell'attendibilità delle entrate e congruità delle spese previste, deve analizzare in particolare:

- › la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell'ente ed ai limiti posti dalla legge;
- › la previsione per recupero evasione tributaria;
- › la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare dei servizi pubblici a domanda individuale;
- › la previsione delle entrate derivanti dalle sanzioni per violazioni del codice della strada;
- › la previsione delle entrate derivanti da titoli abilitativi;
- › la previsione di spesa del personale;
- › la previsione di spesa per rimborso delle rate dei prestiti;
- › il rispetto dei vincoli e limiti di spesa;
- › la corretta quantificazione del fondo di riserva di competenza e di cassa, del fondo crediti di dubbia esigibilità e del fondo rischi.

3.4.4. Ulteriori verifiche

Per quanto concerne la verifica del rispetto dei vincoli di finanza pubblica l'Organo di revisione deve controllare in particolare:

- a) la spesa di personale e il rispetto del limite delle assunzioni;
- b) la spesa di personale relativamente al lavoro flessibile;
- c) il limite al trattamento accessorio e alla contrattazione decentrata integrativa;
- d) i limiti posti dall'art. 6 del D.l. n. 78/2010 (riduzione dei costi degli apparati amministrativi), ove applicabili all'ente;
- e) i limiti posti dall'art. 5 comma 2 del D.l. n. 95/2010 (riduzione spese per acquisto e gestione autovetture), se applicabili all'ente;
- f) i vincoli posti dall'art. 12 del D.l. n. 98/2011 (limite all'acquisto di immobili), se applicabili all'ente;
- g) i limiti posti dall'art. 1 commi 512 e 516 della Legge n. 208/2015 (limiti alle spese di informatica).
- h) Il rispetto dei limiti di indebitamento: il controllo si rende necessario per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio di previsione il rispetto dei limiti all'indebitamento (art. 204 del Tuel), la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la sostenibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento.

Relativamente alla verifica della congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE) il principio contabile applicato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, al punto 3.3, prevede che le entrate di dubbia e difficile esazione siano accertate per l'intero importo del credito anche

quando non è certa la riscossione integrale, quali ad esempio le sanzioni amministrative al codice della strada, le rette dei servizi pubblici a domanda individuale, i proventi derivanti dalla lotta all'evasione.

Pertanto, deve essere predisposta nel bilancio di previsione un'apposita posta contabile, denominata "Accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità", il cui ammontare è determinato in relazione all'entità degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento del fenomeno negli ultimi cinque esercizi precedenti. La dimostrazione di questo fondo in bilancio deve essere evidenziata in un prospetto per singola tipologia di entrata. Il fondo confluisce in un unico stanziamento nella missione 20 programma 2 e distinto per natura dei crediti.

Il principio contabile applicato 4/2 ha chiarito che non sono soggetti a svalutazione i seguenti crediti:

- › verso altre amministrazioni pubbliche;
- › assistiti da fidejussioni;
- › le entrate che, sulla base dei principi contabili, sono accertate per cassa;
- › le entrate da tributi in autoliquidazione, in ossequio a quanto indicato al punto 3.7.5;
- › le entrate di dubbia e difficile esazione riguardanti entrate riscosse da un ente per conto di un altro ente e destinate ed essere versate all'ente beneficiario finale. Il fondo crediti di dubbia esigibilità è accantonato dall'ente beneficiario finale.

Il Fondo crediti dubbia esigibilità (Fcde) è disciplinato dai principi contabili e per esso occorre far riferimento anche ai chiarimenti forniti dalla Commissione Arconet (Faq), oltre che da interventi normativi finalizzati a consentire agli enti un processo graduale di accantonamento.

L'Organo di revisione deve accertare attentamente la correttezza delle modalità di calcolo del Fcde e il rispetto della percentuale minima di accantonamento, tenendo presente che l'ente deve inserire nella nota integrativa al bilancio di previsione le informazioni utili come il metodo di calcolo scelto, le motivazioni sulle eventuali entrate escluse dal calcolo, eventuale scelta della facoltà di accantonamento graduale, altre informazioni utili. Per quanto riguarda la verifica della congruità dei fondi rischi l'Organo di revisione deve verificare la congruità della previsione del fondo che deve comprendere:

- a) accantonamenti per contenzioso sulla base del punto 5.2 lett. h) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011);

- b) accantonamenti per indennità fine mandato sulla base del 5.2 lett. i) del principio contabile applicato alla contabilità finanziaria (allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011);
- c) accantonamento a copertura di perdite organismi partecipati sulla base di quanto disposto dal comma 552 dell'art. 1 della legge n. 147/2013;
- d) accantonamento a copertura di perdite di società partecipate sulla base di quanto disposto dal comma 1 dell'art. 21 del D.Lgs. 19/8/2016 n. 175.

3.5. Obblighi successivi

Ai fini del controllo degli obblighi che gravano sull'ente locale dopo l'approvazione del bilancio di previsione, l'Organo di revisione verifica:

- › gli adempimenti in materia di piano esecutivo di gestione e delle performance;
- › gli adempimenti circa la trasmissione alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (Bdap) nei termini e secondo le modalità previste dalla legge tenuto conto della possibilità di inviare i bilanci allo stato «approvato dalla Giunta», per verificare l'esistenza di errori e operare le eventuali correzioni prima dell'approvazione da parte del Consiglio;
- › nell'ipotesi di mancato invio dei dati alla Bdap nei termini, il rispetto del divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale; il mancato invio dei dati nei termini comporta altresì la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno (a decorrere dal 1° novembre 2019 con riferimento al bilancio di previsione 2019);
- › il rispetto degli obblighi di pubblicazione del bilancio di previsione e del PEG sul sito internet dell'ente, nella sezione dedicata ai bilanci dell'amministrazione trasparente. Nel sito internet dell'ente sono pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.

L'Organo di revisione è altresì tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del bilancio di previsione, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte stessa (articolo 1, comma 166 e seguenti legge 266/2005).

4. Controlli di regolarità amministrativo - contabile sulle entrate e sulle spese

Indice

4.1. Criteri applicativi	112
4.2. La vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione	112
4.3. Le verifiche sulla gestione delle entrate	114
4.4. Le verifiche sulla gestione delle spese	116
4.4.1. Le verifiche sugli atti	120
4.4.2. Le verifiche specifiche sui pagamenti	120
4.5. Le verifiche sulla tempestività dei pagamenti	120
4.6. I controlli sull'utilizzo dei beni di proprietà dell'ente locale	121
4.7. Le ipotesi di irregolarità	122

4.1. Criteri applicativi

Il presente principio si focalizza sull'attività di vigilanza che l'articolo 239, comma 1, lettera c) del D.Lgs. n. 267/2000 (di seguito Tuel) pone a carico dell'Organo di revisione. In particolare, l'Organo di revisione deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità.

In base a quanto stabilito dalla norma l'Organo di revisione svolge queste funzioni avvalendosi anche di motivate tecniche di campionamento, da riportare nel verbale dell'attività svolta.

Si precisa che la funzione di vigilanza sulla regolarità degli adempimenti fiscali è oggetto di specifica trattazione nel principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 11.

Per le ulteriori attività di vigilanza prescritte dall'art. 239 del Tuel si rimanda allo specifico approfondimento trattato nel principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n.2.

4.2. La vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione

L'Organo di revisione effettua controlli periodici ai fini dell'attività di vigilanza, secondo un programma rivolto all'intera durata del proprio mandato, attraverso controlli, anche a campione, sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, esercitando in tal modo un controllo concomitante della gestione, anche ai fini della relazione al rendiconto.

La vigilanza sul rispetto dei vincoli giuridici e contabili non deve limitarsi ad aspetti formali ma deve essere estesa al controllo degli aspetti sostanziali di natura finanziaria, patrimoniale ed economica della gestione.

Non compete all'Organo di revisione esprimere giudizio in merito alle scelte operate dall'ente locale nell'esercizio della propria autonomia, posto che le sezioni di controllo della Corte dei conti hanno affermato che *"spetta agli enti locali, nell'ampio margine della discrezionalità amministrativa, valutare i bisogni della collettività e concorrere al loro soddisfacimento in base alle risorse disponibili"*, nell'ottica della funzionale allocazione delle risorse.

L'Organo di revisione deve verificare l'adeguatezza del sistema di controllo interno di regolarità amministrativa e contabile di cui all'articolo 147-bis del Tuel previsto per garantire la legittimità amministrativa e contabile, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa. Per la sua attività di vigilanza si può avvalere delle risultanze dei controlli interni ed in particolare del controllo a campione sugli impegni di spesa, sui contratti e altri atti amministrativi (effettuato ai sensi del comma 3 del citato articolo 147-bis del Tuel).

Il controllo contabile prevede:

- › la verifica del rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nella tenuta della contabilità;
- › la verifica del rispetto dei principi contabili elaborati ed approvati;
- › la verifica in ordine ai metodi, alle tecniche e alle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi di esercizio dell'ente locale.

Nell'ambito dell'attività di vigilanza, occorre ricordare che in base all'articolo 5 del D.Lgs. n. 149/2011 il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato - può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile qualora un ente locale evidenzia situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

- a) ripetuto utilizzo dell'anticipazione di tesoreria;
- b) disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
- c) anomale modalità di gestione dei servizi per conto di terzi;
- d) aumento non giustificato delle spese in favore dei gruppi consiliari e degli organi istituzionali.

Le informazioni di cui all'articolo 1, comma 869, lettera b) della L. 145/2018 relative alle fatture ricevute nell'anno precedente, scadute e non pagate da oltre dodici mesi, costituiscono indicatori rilevanti ai fini della definizione del programma delle verifiche di cui all'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, da parte dei servizi ispettivi di finanza pubblica del Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato.

Tali indicatori possono essere un utile segnale per l'Organo di revisione per incrementare i controlli rispetto alla normale attività di verifica.

L'Organo di revisione nello svolgimento dell'attività di vigilanza deve tenere conto che la Corte dei conti ha evidenziato come la regolarità deve essere valutata in base al rispetto

dei vincoli giuridici e contabili relativi alla gestione del bilancio, alla completezza del procedimento amministrativo e alla verifica degli obblighi posti a tutela dei terzi contraenti e dei creditori in genere.

4.3. Le verifiche sulla gestione delle entrate

L'Organo di revisione deve effettuare controlli, anche "a campione", mirati al riscontro della regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate in conformità alle disposizioni di legge, dei principi contabili e alle norme regolamentari, verificando che l'attività di accertamento delle singole entrate venga effettuata correttamente nei tempi e nei modi previsti e monitorando l'andamento complessivo delle entrate al fine degli equilibri complessivi del bilancio.

Nella gestione contabile delle entrate, l'Organo di revisione deve operare tenendo in considerazione le disposizioni del principio contabile applicato di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 che indica le modalità di accertamento e imputazione.

Il controllo dell'Organo di revisione sugli atti di accertamento è teso a riscontrare la presenza dei seguenti elementi:

- › indicazione della ragione del credito e del titolo giuridico che supporta il credito;
- › indicazione del soggetto o dei soggetti debitori;
- › ammontare del credito;
- › presenza della scadenza, eventualmente distinta in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato nel bilancio di previsione;
- › presenza di idonea documentazione trasmessa dal responsabile del procedimento al responsabile del servizio finanziario;
- › indicazione da parte del soggetto cui è affidata la gestione della risorsa di entrata;
- › rispetto in generale del principio della competenza potenziata di cui al principio contabile applicato all'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011;
- › presenza anche degli effetti sul valore economico del ricavo/provento e dei riflessi sul patrimonio se vi sono (con particolare attenzione ai ricavi pluriennali che generano risconti passivi e alle alienazioni che possono generare plusvalenza o minusvalenza);
- › corretta imputazione al bilancio;
- › rispetto della ulteriore disciplina eventualmente prevista dal regolamento di contabilità dell'ente locale;

- › rispetto della normativa fiscale (rimando al principio di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali n.11).

L'Organo di revisione nell'ambito della verifica del rispetto della corretta applicazione dei principi contabili negli atti di accertamento deve appurare, fra l'altro:

- › che siano accertate anche le entrate di dubbia e difficile esazione, per le quali non è certa la riscossione integrale (a fronte delle quali occorre accantonare il fondo crediti dubbia esigibilità);
- › che l'accertamento dell'entrata sia registrato quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione alle scritture contabili riguardanti l'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza;
- › che non siano riferite all'esercizio finanziario entrate future;
- › che sia effettuata la registrazione nelle scritture contabili dell'ente locale di tutte le entrate, comprese quelle che non generano movimenti di cassa, al fine di rilevare gli aspetti economico-patrimoniali;
- › che attraverso la codifica della transazione elementare siano distinte le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti;
- › che l'accertamento sia effettuato dal responsabile di servizio a cui è affidata la gestione dell'entrata;
- › che siano state verificate le ragioni del mantenimento del credito e che ciò sia effettuato dal responsabile della specifica entrata;
- › le transazioni non monetarie come definite nel paragrafo "definizioni" di cui al principio contabile di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011.

L'Organo di revisione deve verificare, anche "a campione", la riscossione delle entrate tramite il controllo dell'ordinativo di incasso, per il quale l'ordinamento prevede i seguenti elementi obbligatori:

- › l'indicazione del debitore;
- › l'ammontare dell'importo da riscuotere;
- › la causale;
- › gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
- › l'indicazione del titolo e della tipologia, distintamente per residui o competenza;
- › la codifica di bilancio;
- › il numero progressivo;
- › l'esercizio finanziario e la data di emissione;

- › la codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- › i codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del D.Lgs. n. 118/2011.

L'Organo di revisione nella verifica della fase della riscossione deve aver cura di controllare, fra l'altro:

- › che gli ordinativi di incasso siano imputati contabilmente all'esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all'ente locale nell'esercizio successivo;
- › che l'ente locale proceda alla regolarizzazione dell'incasso entro 60 giorni dalla comunicazione e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere;
- › che sia rispettato il vincolo autorizzatorio dello stanziamento per gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti;
- › che sia rispettato il divieto di imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione alle partite di giro;
- › che gli incaricati interni versino le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente locale con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiori ai quindici giorni lavorativi.

L'Organo di revisione deve altresì controllare il corretto accertamento delle somme accertate e non riscosse entro il termine dell'esercizio (residui attivi) ed in particolare:

- › che ogni responsabile di servizio effettui la verifica di esigibilità dei residui attivi ai fini del riaccertamento ordinario;
- › che le dichiarazioni di inesigibilità siano motivate;
- › che i residui attivi di dubbia e difficile esazione stralciati dalle scritture di contabilità finanziaria siano rilevati nelle scritture economico-patrimoniali dell'ente locale e riportati nell'apposito prospetto allegato al rendiconto e siano aggiornati ogni anno;
- › che i crediti non siano prescritti;
- › la correttezza delle azioni poste in essere per il recupero delle somme dopo la scadenza.

4.4. Le verifiche sulla gestione delle spese

L'Organo di revisione deve effettuare controlli, anche "a campione", mirati al riscontro della regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle spese in conformità alle disposizioni di legge, dei principi e alle norme regolamentari.

Le verifiche dell'Organo di revisione sulla gestione della spesa devono tener conto del fatto che tutte le obbligazioni passive devono essere registrate secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011.

Il controllo da parte dell'Organo di revisione, anche "a campione", degli atti di impegno deve essere teso a verificare la sussistenza dei seguenti elementi:

- › presenza degli elementi dell'impegno (obbligazione giuridicamente perfezionata, ragione del debito, somma da pagare, soggetto/i creditore/i) o della prenotazione nel caso di opere pubbliche;
- › esigibilità dell'obbligazione giuridica e l'indicazione dell'esercizio di perfezionamento;
- › cronoprogramma nel caso di spese imputate agli esercizi successivi;
- › presenza di idonea documentazione trasmessa del responsabile del procedimento al responsabile del servizio finanziario;
- › indicazione degli accertamenti di entrata che finanziano la spesa per gli investimenti;
- › presenza degli effetti economico-patrimoniali;
- › corretta imputazione al bilancio;
- › rispetto della normativa fiscale.

L'Organo di revisione nella verifica degli impegni di spesa pone adeguata attenzione, fra l'altro, ad accertare:

- › che non siano riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica;
- › che siano registrate tutte le spese, anche quelle che non determinano movimenti di cassa effettivi, al fine della rilevazione degli effetti economico-patrimoniali;
- › che gli atti di impegno contengano anche la trattazione degli effetti economico-patrimoniali indicando le conseguenze nel conto economico e nello stato patrimoniale;
- › che entro fine anno decadano le prenotazioni di impegni relativi a procedure in via di espletamento per le quali non sia stata assunta dall'ente locale l'obbligazione di spesa verso i terzi;
- › che l'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti sia resa indicando gli estremi del provvedimento di

accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio;

- › che nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, la spesa di investimento sia registrata con imputazione per l'intero importo all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente locale;
- › che nell'ipotesi di lavori pubblici di somma urgenza siano rispettate le norme dell'ordinamento;
- › che non siano assunti impegni per gli esercizi del bilancio successivi a quello di competenza al di fuori dei casi contemplati dall'ordinamento;
- › che non siano assunti impegni sugli esercizi non considerati nel bilancio, fatta eccezione dei casi previsti dall'ordinamento (solo per spese derivanti da contratti di somministrazione, di locazione, di leasing operativo, relative a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all'art. 1677 c.c., delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari e delle rate di ammortamento), al verificarsi dei quali occorre verificare che l'elenco dei provvedimenti sia trasmesso al Consiglio.

Con riguardo alla fase della gestione della spesa relativa alla liquidazione l'Organo di revisione deve verificare:

- › che la liquidazione sia effettuata tempestivamente (e comunque nei termini definiti dal regolamento di contabilità) dall'ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa;
- › che sia disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

L'Organo di revisione deve verificare, anche "a campione", il pagamento delle spese tramite il controllo del mandato di pagamento, per il quale l'ordinamento prevede i seguenti elementi obbligatori:

- › numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
- › data di emissione;
- › indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa;
- › codifica di bilancio;
- › numero della fattura, nel caso di pagamento di un debito commerciale;

- › indicazione del creditore e, se si tratta di persona diversa, del soggetto tenuto a rilasciare quietanza, nonché il relativo codice fiscale o la partita IVA;
- › ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
- › causale ed estremi dell'atto esecutivo, che legittima l'erogazione della spesa;
- › eventuali modalità agevolative di pagamento se richieste dal creditore;
- › rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti;
- › codifica SIOPE di cui all'articolo 14 della legge 31 dicembre 2009, n. 196;
- › codici della transazione elementare di cui agli articoli da 5 a 7, del D.Lgs. n.118/2011.
- › identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi in caso di esercizio provvisorio.

Nella verifica della fase del pagamento l'Organo di revisione deve aver cura di controllare, fra l'altro:

- › che i casi di pagamenti effettuati dal tesoriere in assenza della preventiva emissione del mandato di pagamento siano limitati ai casi previsti dall'ordinamento (spese da obblighi tributari, da somme iscritte a ruolo, da delegazioni di pagamento, da azioni esecutive e da altri obblighi di legge);
- › che le regolarizzazioni dei pagamenti siano effettuate nel termine di trenta giorni e comunque entro la chiusura dell'esercizio.

Con riguardo alle somme impegnate e non pagate entro il termine dell'esercizio (residui passivi) l'Organo di revisione deve verificare puntualmente, anche a "campione":

- › il rispetto del divieto di conservazione fra i residui di somme non impegnate;
- › il rispetto del divieto di conservazione delle somme prenotate con eccezione delle spese per procedure in via di espletamento con riferimento alle opere pubbliche;
- › che ogni responsabile di servizio effettui la verifica di esigibilità dei residui passivi ai fini del riaccertamento ordinario.

Nell'ambito del processo di controllo si suggerisce di organizzare l'attività in modo da verificare in sequenza le diverse fasi di erogazione della spesa (impegno, ordinazione, pagamento) al fine di riscontrare la coerenza tra di esse, partendo dal mandato di pagamento e risalendo allo stanziamento di spesa.

4.4.1. Le verifiche sugli atti

Nell'ambito dell'attività di vigilanza l'Organo di revisione deve riscontrare per gli atti:

- › la correttezza della competenza dell'organo che adotta il provvedimento;
- › l'adeguata motivazione;
- › la presenza dei pareri prescritti dalla legge;
- › il corretto riferimento al bilancio e il rispetto dei principi di contabilizzazione;
- › la completezza della documentazione;
- › la coerenza con gli atti di programmazione.

4.4.2. Le verifiche specifiche sui pagamenti

L'Organo di revisione deve altresì verificare che l'ente locale rispetti la normativa sui pagamenti in materia di Documento Unico di Regolarità contributiva (Durc), che l'ente locale esegua la verifica degli inadempienti e la tracciabilità dei flussi finanziari.

Per quanto concerne la verifica sugli inadempienti si rammenta che le disposizioni sui pagamenti delle pubbliche amministrazioni sono dettate dall'articolo 48-bis, D.P.R. n. 602/1973, in base al quale le pubbliche amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a 5.000,00 euro verificano, anche telematicamente, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, per l'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.

4.5. Le verifiche sulla tempestività dei pagamenti

L'Organo di revisione deve effettuare due ordini di verifiche in materia di tempestività dei pagamenti:

- › vigilare sulla corretta applicazione delle norme finalizzate a garantire la tempestività dei pagamenti da parte delle amministrazioni pubbliche;
- › verificare le attestazioni relative ai pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal decreto legislativo 9 ottobre 2002, n. 231, nonché all'indicatore annua-

- le di tempestività dei pagamenti di cui all'articolo 33 del decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33 e darne atto nella propria relazione;
- › verificare, per gli enti che non hanno effettuato il passaggio a SIOPE+ di cui all'articolo 14, commi 8-bis e 8-ter, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, la trasmissione alla piattaforma elettronica dei crediti commerciali delle comunicazioni relative al pagamento delle fatture;
 - › verificare l'attuazione da parte dell'ente delle misure sui pagamenti previste dalla legge 145/2018.

4.6. I controlli sull'utilizzo dei beni di proprietà dell'ente locale

L'Organo di revisione deve effettuare due ordini di verifiche in materia di disciplina dell'amministrazione dei beni, ovvero deve:

- › verificare il corretto utilizzo degli strumenti giuridici utilizzabili per attribuire a soggetti terzi il diritto di utilizzazione dei beni;
- › verificare la corretta determinazione dei canoni annui.

In particolare, l'Organo di revisione deve verificare che la concessione in godimento a terzi di beni demaniali o di beni appartenenti al patrimonio indisponibile, stante la loro destinazione alla diretta realizzazione di interessi pubblici, avvenga mediante l'utilizzo dello strumento giuridico della concessione amministrativa, in forma anche di concessione-contratto, ancorché essa presenti elementi privatistici, mentre per quelli appartenenti al patrimonio disponibile, che la loro attribuzione in godimento avvenga secondo gli schemi del diritto comune in quanto si configurano quali locazioni.

Nell'ambito della verifica sulla corretta determinazione del canone, l'Organo di revisione deve verificare che i canoni annui per i beni demaniali e per i beni appartenenti al patrimonio indisponibile siano determinati avendo riguardo alle caratteristiche dei beni secondo un valore non inferiore a quello di mercato ai sensi del comma 8, dell'art. 32 della legge 23 dicembre 1994, n.724, valore che deve essere determinato attraverso specifici accertamenti effettuati dal competente ufficio tecnico. Il criterio del valore di mercato non si applica alle concessioni per scopi sociali.

Analogamente, e per il principio del buon andamento della pubblica amministrazione, il criterio del valore di mercato deve estendersi alla determinazione dei canoni di locazione dei beni appartenenti al patrimonio disponibile.

4.7. Le ipotesi di irregolarità

L'attività di vigilanza è tesa a riscontrare eventuali irregolarità che, se gravi, vanno segnalate al Consiglio dell'ente locale.

Nello spirito di leale collaborazione, ove si riscontri una irregolarità, l'Organo di revisione invita, in primo luogo, l'ente locale a porre in essere azioni correttive. Ove queste non vengano attuate, anche solo per inerzia o non sia possibile attuarle, occorre segnalare al Consiglio con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurano ipotesi di responsabilità.

A titolo esemplificativo e non esaustivo rappresentano irregolarità:

- › il mancato rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata nella rilevazione degli accertamenti e degli impegni tale da comportare un'alterazione del risultato;
- › l'esistenza di debiti fuori bilancio;
- › la mancata informazione sull'esistenza dei debiti fuori bilancio o di passività potenziali e probabili;
- › i riconoscimenti di debiti di bilancio senza effettiva copertura;
- › la mancata regolarizzazione di ordinazioni per lavori pubblici di somma urgenza;
- › i maggiori oneri per ritardati pagamenti non giustificati;
- › l'esecuzione di spese senza copertura finanziaria o senza assunzione dell'impegno;
- › l'irregolare tenuta della contabilità;
- › la mancanza di pareri sugli atti amministrativi;
- › l'utilizzo di entrate con vincolo di destinazione per scopi diversi da quelli stabiliti;
- › la mancata resa del conto degli agenti contabili;
- › la mancata adozione dei provvedimenti di ripiano del disavanzo e del riequilibrio della gestione;
- › l'esistenza di gestioni fuori bilancio;
- › la violazione di norme fiscali, previdenziali ed assicurative sanzionabili.

5. Controlli sul rendiconto

Indice

5.1.	Introduzione	124
5.2.	Completezza della documentazione	125
5.3.	I controlli sul rendiconto	126
5.3.1.	I controlli di corrispondenza e di rispetto di regole e principi contabili	126
5.3.2.	I controlli per attestare la corrispondenza dei risultati	127
5.3.3.	I controlli sul fondo cassa	128
5.3.4.	I controlli sull'anticipazione di tesoreria e sull'utilizzo delle entrate vincolate	128
5.3.5.	I controlli sul risultato di amministrazione	129
5.3.6.	I controlli sugli accantonamenti	129
5.3.7.	I controlli per gli enti in disavanzo	130
5.3.8.	La relazione sulla gestione	131
5.3.9.	I parametri di deficitarietà strutturale	131
5.4.	Il rendiconto consolidato	131
5.5.	Controlli su efficienza ed economicità della gestione	132
5.6.	Obblighi successivi	133

5.1. Introduzione

Gli enti locali dimostrano i risultati attraverso l'approvazione del rendiconto della gestione entro il 30 aprile dell'anno successivo.

La relazione dell'Organo di revisione sullo schema di rendiconto contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire efficienza, produttività ed economicità della gestione per quanto di propria competenza. La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato (articolo 11, commi 8 e 9 D.Lgs. n. 118/2011).

L'Organo di revisione dà atto nella relazione al rendiconto delle verifiche sulle attestazioni relativi ai tempi di pagamento e, per le variazioni di bilancio non soggette a parere, dà atto dell'esistenza dei presupposti di legge.

Per la stesura della relazione l'Organo di revisione riceve lo schema di rendiconto approvato dall'organo esecutivo. La relazione deve essere predisposta entro il termine previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni decorrente dalla trasmissione della proposta approvata dall'organo esecutivo.

Con la procedura disposta dal regolamento di contabilità l'organo consigliere acquisisce i documenti di rendiconto, completi della relazione dell'Organo di revisione, nel termine fissato dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni.

La mancata approvazione del rendiconto entro il termine di legge comporta:

- › l'attivazione della procedura prevista per la mancata approvazione del bilancio di previsione (comma 2 articolo 141 del D.Lgs. n. 267/2000 di seguito Tuel);
- › il divieto di assumere personale fino all'assolvimento dell'obbligo;
- › il temporaneo assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari (copertura del costo di alcuni servizi) fino all'adempimento.

L'Organo di revisione, ai fini della relazione al rendiconto effettua controlli:

- › di completezza della documentazione;
- › di corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili;
- › per attestare la corrispondenza ai risultati.

Può avvalersi anche del supporto dello schema di relazione al rendiconto sulla gestione predisposto e pubblicato annualmente dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli esperti contabili, schema che deve essere adattato in funzione delle caratteristiche, delle dimensioni e delle criticità dell'ente locale.

L'Organo di revisione vigila altresì sugli adempimenti successivi all'approvazione del rendiconto.

5.2. Completezza della documentazione

L'Organo di revisione verifica che lo schema di rendiconto sia composto dai tre documenti previsti dall'ordinamento: conto del bilancio, conto economico e stato patrimoniale¹. I documenti devono essere conformi rispetto allo schema dell'allegato 10 al D.Lgs. n. 118/2011.

L'Organo di revisione deve verificare la completezza della documentazione rispetto agli allegati previsti dall'articolo 11, comma 4 del D.Lgs. n. 118/2011 e a quelli previsti dall'articolo 227, comma 5 del Tuel.

Nel corso degli anni varie norme hanno aggiunto ulteriori allegati al rendiconto. Si raccomanda, ai fini del controllo, di accertare la redazione dei seguenti documenti a corredo del rendiconto:

- › il prospetto delle spese di rappresentanza sostenute dagli organi di governo (articolo 16, comma 26 del D.L. n. 138/2011);
- › il prospetto attestante l'importo dei pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal D.Lgs. n. 231/2002, e l'indicatore annuale di tempestività dei pagamenti;
- › in presenza di derivati, la relativa nota informativa (articolo 62, comma 8, L. 133/2008);
- › l'attestazione rilasciata da ogni responsabile circa l'insussistenza dei debiti fuori bilancio alla chiusura dell'esercizio;
- › l'attestazione rilasciata da ogni responsabile sulle passività potenziali;
- › il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di finanza pubblica, ove l'ente locale risulta assoggettato (fino al rendiconto 2018);
- › il prospetto dimostrativo del rispetto dei limiti di spesa in materia di personale;
- › il prospetto che dimostra il rispetto dei vincoli in materia di utilizzo proventi del codice della strada;
- › gli inventari.

¹ Per l'approfondimento del conto economico, dello stato patrimoniale e della gestione economico-patrimoniale si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali n. 9.

Lo Statuto e il regolamento di contabilità possono prevedere ulteriori documenti come: parametri di efficacia ed efficienza, conti economici di dettaglio per servizio o per centro di costo e conti patrimoniali di inizio e fine mandato degli amministratori.

5.3. I controlli sul rendiconto

5.3.1. I controlli di corrispondenza e di rispetto di regole e principi contabili

L'Organo di revisione effettua, anche su base campionaria, i seguenti controlli di corrispondenza e di rispetto delle regole e dei principi contabili:

- a) la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle disposizioni di legge, ai principi contabili e alle norme regolamentari e in particolare il rispetto dei principi contabili della competenza finanziaria potenziata e della competenza economico-patrimoniale allegati al D.Lgs. 118/2011;
- b) la corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili (previsioni, riscossioni/pagamenti, accertamenti/impegni, residui);
- c) la conformità alle disposizioni di legge;
- d) l'equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro;
- e) la corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;
- f) l'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario effettuato ai sensi dell'articolo 228, comma 3 del Tuel (per approfondimenti si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 2);
- g) la corretta rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e competenza;
- h) la correttezza nella gestione degli agenti contabili (si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 8);
- i) la regolare tenuta degli inventari (si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 9);
- j) la corretta e completa redazione della relazione sulla gestione;

- k) il rispetto degli obblighi in materia di dichiarazione annuale, Iva e Irap e alla dichiarazione dei sostituti di imposta.

5.3.2. I controlli per attestare la corrispondenza dei risultati

L'Organo di revisione, relativamente ai risultati e agli elementi gestionali, deve verificare:

- a) il risultato della gestione di cassa, distinguendo anche la cassa vincolata, conciliato con il conto del tesoriere e con il conto presso la tesoreria provinciale;
- b) il risultato della gestione finanziaria di competenza (accertamenti di competenza meno impegni di competenza). Se il risultato è negativo occorre motivarne le cause;
- c) gli equilibri del bilancio di competenza a rendiconto distinti in parte corrente, parte capitale ed equilibrio finale;
- d) il risultato d'amministrazione e la sua corretta suddivisione, come richiesto dall'art. 187 del Tuel;
- e) l'esigibilità dei residui attivi ai fini dell'accantonamento del fondo crediti di dubbia esigibilità nel risultato di amministrazione;
- f) il rispetto dei limiti di indebitamento ed il divieto di indebitarsi per spese diverse da quelle di investimento;
- g) il rispetto del saldo obiettivo del pareggio di bilancio e, nel caso negativo, della corretta applicazione delle sanzioni (fino al rendiconto 2018);
- h) il rispetto del contenimento e riduzione delle spese di personale;
- i) l'andamento degli organismi partecipati e dell'eventuale necessità di ripianare disavanzi o perdite d'esercizio o di ricapitalizzazione;
- j) che l'ente locale abbia effettuato la verifica sulla corretta applicazione da parte degli organismi partecipati delle limitazioni alla composizione degli organi ed ai compensi;
- k) nella predisposizione del conto economico, che sia stato rispettato il principio di competenza economica ed in particolare i criteri di valutazione;
- l) nel conto del patrimonio, la rilevazione dei beni e rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell'ente locale e suscettibili di valutazione;
- m) il superamento dei parametri strutturalmente deficitari;
- n) la presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti alla data del 31 dicembre dell'esercizio rendicontato;
- o) il rispetto dei limiti dei vincoli di finanza pubblica (fino al rendiconto 2018);
- p) il rispetto dei vincoli di destinazione (ad esempio sanzioni del codice della strada, imposta di soggiorno, etc.).

5.3.3. I controlli sul fondo cassa

La prima fase nel processo di formazione del rendiconto riguarda il risultato di cassa, relativamente al quale l'Organo di revisione effettua le seguenti verifiche:

- a) il fondo cassa nel conto del tesoriere (e quello risultante dal prospetto Siope) al 31 dicembre deve coincidere con quello riportato nelle scritture dell'ente locale e, nel caso di non coincidenza, occorre rilevare e motivare lo scostamento;
- b) il saldo della cassa vincolata aumentato degli eventuali utilizzi secondo quanto previsto dall'articolo 195 del Tuel rilevato dal tesoriere deve coincidere con il saldo riportato nelle scritture contabili;
- c) i pagamenti per azioni esecutive effettuati dal tesoriere e non regolarizzati devono essere impegnati con imputazione all'esercizio in chiusura anche in assenza del relativo stanziamento: occorre che l'ente locale emetta il mandato a regolarizzazione del sospeso. Contestualmente all'approvazione del rendiconto, l'ente locale sottopone all'approvazione del Consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio.

5.3.4. I controlli sull'anticipazione di tesoreria e sull'utilizzo delle entrate vincolate

L'Organo di revisione nel caso di utilizzo dell'anticipazione di tesoreria e/o di entrate vincolate verifica:

- › che l'anticipazione di tesoreria utilizzata nell'esercizio sia contenuta nei limiti di legge (articolo 222 del Tuel ed eventuali regimi derogatori);
- › che vi sia corrispondenza fra accertamenti delle entrate per anticipazione di tesoreria e gli impegni di spese a titolo di rimborso della stessa;
- › che l'anticipazione di tesoreria non restituita al 31 dicembre corrisponda all'importo iscritto fra i residui passivi delle spese per anticipazione di tesoreria;
- › che gli interessi maturati siano stati correttamente applicati facendo riferimento agli effettivi utilizzi dell'anticipazione di tesoreria;
- › che nelle situazioni di utilizzo dell'anticipazione o di entrate vincolate l'ente locale non abbia applicato avanzo di amministrazione non vincolato per esigenze diverse dai provvedimenti di riequilibrio.

5.3.5. I controlli sul risultato di amministrazione

L'Organo di revisione deve verificare che il risultato di amministrazione sia distinto in fondi liberi, fondi vincolati, fondi destinati agli investimenti e fondi accantonati.

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere, tenuto altresì conto del fondo pluriennale vincolato, le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente locale è in disavanzo di amministrazione.

L'Organo di revisione controlla la corretta rilevazione, nel risultato di amministrazione, delle quote vincolate, destinate e accantonate.

5.3.6. I controlli sugli accantonamenti

Fra gli accantonamenti devono essere rilevati gli accantonamenti relativi al: fondo crediti di dubbia esigibilità, al contenzioso, alle perdite delle società e organismi partecipati, all'indennità di fine mandato e oneri contrattuali ed alle passività potenziali probabili. Costituisce passività potenziale probabile anche il maggior debito rilevato in sede di conciliazione con le società partecipate oggetto di contestazione.

L'Organo di revisione verifica la congruità del Fondo crediti dubbia esigibilità, in particolare che esso sia determinato secondo le modalità indicate nel principio applicato della contabilità finanziaria di cui all'allegato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011, in considerazione dell'ammontare dei crediti di dubbia e difficile esazione e che non sia destinato ad altro utilizzo.

L'Organo di revisione verifica fra l'altro:

- › che per le entrate non considerate di dubbia e difficile esazione, per le quali non si provvede all'accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, sia stata data adeguata illustrazione nelle relazioni al bilancio;
- › il rispetto del divieto di utilizzo della parte disponibile dell'avanzo di amministrazione fino a quando il fondo crediti di dubbia esigibilità non risulta adeguato.

Per gli altri accantonamenti in particolare l'Organo di revisione deve verificare:

- › la congruità degli accantonamenti per potenziale soccombenza per contenziosi,
- › che le quote accantonate del risultato di amministrazione siano utilizzate solo a seguito del verificarsi dei rischi per i quali sono state accantonate e liberate dal vincolo solo quando si accerta che la spesa/passività potenziale non può più verificarsi.

5.3.7. I controlli per gli enti in disavanzo

Per gli enti in disavanzo da riaccertamento straordinario l'Organo di revisione verifica il rispetto di quanto previsto dal D. M. 12 aprile 2015, ed in particolare:

- › il miglioramento del risultato di amministrazione al 31 dicembre rispetto all'esercizio precedente per un importo pari o superiore rispetto all'ammontare di disavanzo applicato al bilancio di previsione;
- › nel caso di mancato recupero, che la quota non recuperata nel corso dell'esercizio sia interamente applicata al primo esercizio del bilancio di previsione, in aggiunta alla quota del recupero del maggiore disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario;
- › la presenza di informazioni sul ripiano nella relazione sulla gestione.

La presenza di un disavanzo di amministrazione, ai sensi dell'articolo 188 del Tuel, comporta i seguenti controlli:

- › contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto, l'ente locale deve adottare una delibera consiliare per l'immediato ripiano del disavanzo nell'esercizio in corso di gestione e negli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso non oltre la durata della consiliatura;
- › la deliberazione di ripiano deve contenere l'analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo, l'individuazione di misure strutturali dirette ad evitare ogni ulteriore potenziale disavanzo, ed è allegata al bilancio di previsione e al rendiconto, costituendone parte integrante;
- › la mancata adozione della delibera che applica il disavanzo al bilancio in corso di gestione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione;
- › agli enti locali che presentino, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione (ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere), nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo (e del riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio) è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge; sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi;
- › nel caso di disavanzi realizzati negli esercizi precedenti non ancora interamente ripianati l'eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto entro la scadenza del piano di rientro.

L'Organo di revisione deve rilasciare il parere sul piano di rientro allegato al rendiconto e, successivamente, sulla relazione sullo stato di attuazione del rientro, effettuata con periodicità almeno semestrale, da parte del sindaco o del presidente.

L'Organo di revisione verifica che gli enti in disavanzo applichino al bilancio di previsione la quota vincolata, accantonata e destinata del risultato di amministrazione nel rispetto delle norme di legge (articolo 1, commi 897-900 L. 145/2018).

5.3.8. La relazione sulla gestione

L'Organo di revisione verifica che la relazione sulla gestione, quale documento illustrativo della gestione dell'ente locale, riporti tutti gli elementi stabiliti dal legislatore, i fatti di rilievo verificatisi dopo la chiusura dell'esercizio e ogni informazione utile ad una migliore comprensione dei risultati contabili.

Il contenuto della relazione è disciplinato dall'articolo 11, comma 6, del D.Lgs. n. 118/2011; inoltre il principio contabile della competenza finanziaria allegato 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011 prevede che l'ente locale fornisca nella relazione sulla gestione informazioni riguardanti la gestione IVA.

La relazione riporta fra l'altro gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e società partecipate (si rinvia al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 10, paragrafo 10.3.4.).

5.3.9. I parametri di deficitarietà strutturale

È strutturalmente deficitario l'ente locale che presenta valori deficitari per almeno la metà dei parametri della tabella allegata al rendiconto (articolo 242 del Tuel).

L'Organo di revisione verifica che gli enti strutturalmente deficitari osservino le norme previste dall'ordinamento (controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale e controllo in materia di copertura del costo di alcuni servizi).

5.4. Il rendiconto consolidato

Nell'ipotesi di ente locale con organismi strumentali, l'Organo di revisione controlla che, contestualmente al rendiconto della gestione, l'ente locale approvi il rendiconto consolidato, comprensivo dei risultati degli organismi strumentali, ad esempio le istituzioni (articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 118/2011), nel rispetto della disciplina dei tempi e delle modalità di acquisizione dei documenti stabiliti dall'ente locale.

L'Organo di revisione controlla che il rendiconto consolidato sia elaborato aggiungendo alle risultanze riguardanti la gestione dell'ente locale, quelle dei suoi organismi strumentali ed eliminando le risultanze relative ai trasferimenti interni.

Le verifiche riguardano anche la conformità dei modelli a quelli previsti nell'allegato 10 al D.Lgs. n. 118/2011 e la presenza dei prospetti previsti dall'articolo 11, comma 9 del D.Lgs. n. 118/2011.

5.5. Controlli su efficienza ed economicità della gestione

L'Organo di revisione deve fornire all'organo politico dell'ente locale il supporto fondamentale alla sua funzione di indirizzo e controllo per le scelte di politica economica e finanziaria.

Gli aspetti che possono essere evidenziati in tale ambito sono:

- › attendibilità delle previsioni, veridicità del rendiconto, utilità delle informazioni per gli utilizzatori del sistema di bilancio;
- › congruità del fondo crediti di dubbia esigibilità e dei fondi rischi;
- › attendibilità dei risultati economici;
- › attendibilità dei valori patrimoniali;
- › ricorso ad anticipazioni di tesoreria e frequenza dell'utilizzo delle stesse;
- › rispetto del piano di rientro del disavanzo (da riaccertamento straordinario, ex articolo 188 Tuel);
- › verifica del raggiungimento degli obiettivi degli organismi gestionali dell'ente locale;
- › economicità della gestione dei servizi pubblici a domanda e a rilevanza economica;
- › economicità delle gestioni degli organismi a cui sono stati affidati servizi pubblici;
- › indebitamento dell'ente locale, incidenza degli oneri finanziari, possibilità di estinzione anticipata e di rinegoziazione;
- › gestione delle risorse umane e relativo costo;
- › rispetto del principio di riduzione della spesa di personale;
- › il rispetto delle misure sui pagamenti;
- › mancata applicazione di sanzioni a seguito del non rispetto degli obiettivi di finanza pubblica (solo fino al rendiconto 2018);
- › gestione delle risorse finanziarie ed economiche, rapporto fra utilità prodotta e risorse consumate;
- › gestione del patrimonio;
- › qualità delle procedure e delle informazioni;

- › adeguatezza del sistema contabile e funzionamento del sistema di controllo interno.

5.6. Obblighi successivi

Ai fini del controllo degli obblighi che gravano sull'ente locale dopo l'approvazione del rendiconto, l'Organo di revisione verifica:

- › la trasmissione alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (Bdap) nei termini e secondo le modalità previste dalla legge, tenuto conto della possibilità di inviare i rendiconti allo stato «approvato dalla Giunta» per verificare l'esistenza di errori e operare le eventuali correzioni prima dell'approvazione da parte del Consiglio;
- › nell'ipotesi di mancato invio dei dati alla Bdap nei termini, il rispetto del divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale; il mancato invio dei dati nei termini comporta altresì la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno (a decorrere dal 1° novembre 2019 con riferimento al bilancio di previsione 2019);
- › l'invio del prospetto relativo alle spese di rappresentanza alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto e la sua pubblicazione sul sito dell'ente locale;
- › il rispetto degli obblighi di pubblicazione del rendiconto (versione integrale, comprensivo anche della gestione in capitoli e dell'eventuale rendiconto consolidato e rendiconto semplificato per il cittadino, dati relativi a entrate e spese) sul sito internet dell'ente locale, nella sezione dedicata ai bilanci;
- › il rispetto degli obblighi in materia di certificato al rendiconto (limitatamente all'esercizio 2018). La mancata trasmissione del certificato, entro il termine di legge, comporta per comuni e province, oltre all'assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari, la sospensione del pagamento delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale;
- › il rispetto degli obblighi in materia di invio dei conti del tesoriere e degli agenti contabili (per approfondimenti si rimanda al principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 8).

L'Organo di revisione è altresì tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del rendiconto, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte (articolo 1, comma 166 e seguenti legge n. 266/2005).

6. Controlli sui vincoli di assunzione e sulle spese di personale

Indice

6.1.	Introduzione	136
6.2.	Verifiche dei vincoli della spesa di personale	136
6.3.	Verifiche delle spese per rapporti di lavoro flessibile	138
6.4.	Verifiche delle risorse destinate al trattamento economico accessorio	139
6.5.	Verifiche in materia di turn over	140
6.6.	Conformità normativa ed economico-finanziaria fondi contrattazione decentrata	141
6.7.	Altre verifiche sulle spese di personale	143

6.1. Introduzione

Gli enti locali concorrono al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante il perseguimento dell'obiettivo del contenimento della spesa del personale ed il rispetto dei vincoli correlati, che possono interessare i seguenti aspetti:

- › dinamiche della spesa di personale aggregata;
- › spesa per rapporti di lavoro flessibile;
- › risorse destinate al trattamento economico accessorio;
- › turn over;
- › fondi incentivanti e costi della contrattazione decentrata.

6.2. Verifiche dei vincoli della spesa di personale

L'obiettivo di contenimento delle spese di personale è un punto fermo della disciplina vincolistica ispirata al riequilibrio della finanza pubblica ed è annoverato tra gli obiettivi prioritari di intervento anche per il quadro sanzionatorio da cui è assistito.

Sulla base di tale vincolo le spese di personale sostenute nell'esercizio di gestione (nel quale deve essere rispettato il limite previsto) non devono superare l'importo sostenuto nell'arco temporale, annuale o pluriennale, assunto di volta in volta dal legislatore.

Il confronto deve avvenire sulla base di principi e criteri di omogeneità tanto rispetto alle componenti incluse quanto in relazione alle componenti escluse, anche in funzione dell'etero-finanziamento ed escludendo la possibilità di ricorso a conteggi virtuali.

Il legislatore nonostante sia intervenuto più volte in materia per limitare la spesa non ha fornito una definizione univoca e chiara di quali voci compongano l'aggregato "spese di personale", per la cui individuazione è necessario osservare le indicazioni legislative, ministeriali e le molteplici pronunce della magistratura contabile.

Le disposizioni di legge si limitano a prevedere l'inclusione degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP e l'esclusione dei rinnovi contrattuali, lasciando all'interpretazione successiva, anche evolutiva, la specifica definizione dei criteri per la puntuale individuazione dell'aggregato da gestire.

Il limite da rispettare a regime, per gli enti con popolazione superiore a 1.000 abitanti, è costituito dal corrispondente ammontare derivante dalla media 2011/2013 (in modo non scorrevole) sulla base di quanto disposto dall'art. 1, commi 557 e seguenti della L. n. 296/2006, mentre per gli enti con popolazione non superiore a 1.000 è costituito dal

corrispondente ammontare sostenuto nel corso del 2008 sulla base di quanto disposto dall'art. 1, comma 562, della L. n. 296/2006.

In relazione all'obiettivo di contenimento delle spese di personale l'Organo di revisione è tenuto a verificare:

- a) in sede di bilancio di previsione, il rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale oltre che il rispetto tendenziale del limite nell'esercizio precedente dandone atto nell'ambito dello specifico parere richiesto dall'art. 239 del D.Lgs. n. 267/2000 (di seguito Tuel);
- b) durante la gestione, il permanere del rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale, soprattutto in relazione ai provvedimenti (come le variazioni di bilancio) che sono destinati a produrre un impatto su queste ultime anche in modo prospettico;
- c) in sede di rendiconto, l'effettivo rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale, dandone atto nell'ambito della relazione al rendiconto prevista dall'art. 239 del Tuel;
- d) nell'esercizio successivo a quello di mancato rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale, l'effettiva applicazione dei meccanismi sanzionatori previsti.

La verifica avviene mediante il confronto tra:

- › il valore storico dell'ammontare della spesa di personale sostenuta dall'ente locale, come risultante da documenti ufficiali dell'ente o dai documenti predisposti dall'Organo di revisione, fatti salvi eventuali rilievi e osservazioni;
- › il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell'esercizio di riferimento, sulla base delle risultanze contabili e previo riscontro della sua correttezza, congruità e completezza.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati, l'Organo di revisione provvede allo svolgimento di controlli, anche su base campionaria, sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa (ad esempio legate agli arretrati contrattuali ovvero alle spese etero-finanziate) oltre che in relazione alla loro conformità normativa.

6.3. Verifiche delle spese per rapporti di lavoro flessibile

L'obiettivo di contenimento delle spese per rapporti di lavoro flessibile, contenuto nell'art. 9, comma 28, del D.L. n. 78/2010, prevede un limite di spesa, per ciascun esercizio di gestione, pari al 50% della corrispondente spesa sostenuta nel corso dell'esercizio 2009.

Tale limitazione comprende le seguenti fattispecie:

- a) personale a tempo determinato o in convenzione;
- b) contratti di collaborazione coordinata e continuativa;
- c) contratti di formazione lavoro e ad altri rapporti formativi;
- d) somministrazione di lavoro;
- e) lavoro accessorio.

Per quanto concerne i contratti di collaborazione coordinata e continuativa la L. n.145/2018 (comma 1131, lett. f, dell'art. 1) ha ulteriormente differito al 1° luglio 2019 il termine di decorrenza del divieto per le pubbliche amministrazioni di stipulare contratti di collaborazione coordinata e continuativa e detto divieto opererà unicamente per i contratti sottoscritti a decorrere da tale data ma non per i contratti sottoscritti in data antecedente anche se i loro effetti si dispiegheranno in un periodo successivo alla stessa. Le limitazioni previste non si applicano agli enti locali in regola con l'obbligo di riduzione delle spese di personale di cui ai commi 557 e 562 dell'articolo 1 della Legge n. 296/2006, e successive modificazioni, nell'ambito delle risorse disponibili a legislazione vigente. Resta fermo che, comunque, la spesa complessiva non può essere superiore all'ammontare sostenuto, per le stesse finalità, nell'anno 2009.

Per le amministrazioni che nell'anno 2009 non hanno sostenuto spese per le finalità previste dal citato comma, il limite di cui al primo periodo è quantificato assumendo la spesa media sostenuta per le stesse finalità nel triennio 2007-2009 salvo che l'ente locale non abbia fatto ricorso alle tipologie contrattuali ivi contemplate né nel 2009, né nel triennio 2007-2009 ovvero vi abbia fatto ricorso per importi modesti, potendosi in questi casi determinare motivatamente il limite.

Alcune disposizioni specificamente introdotte hanno previsto specifiche deroghe che consentono di superare tale limite in relazione a determinate fattispecie ed in presenza di talune condizioni legittimanti, di cui occorre tenere conto ai fini del riscontro della corretta ed efficace applicazione dei vincoli.

Il mancato rispetto dei limiti in materia di rapporti di lavoro flessibile costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale.

In relazione al vincolo in materia di rapporti di lavoro flessibile, l'Organo di revisione è tenuto a verificarne il rispetto in occasione del rilascio del parere sul provvedimento di programmazione di fabbisogno di personale e nella relazione al rendiconto della gestione. La verifica deve avvenire attraverso il confronto tra:

- a) il valore storico dell'ammontare della spesa di personale sostenuta dall'ente locale, come risultante da documenti ufficiali dell'ente o dai pareri dell'Organo di revisione, fatti salvi eventuali rilievi e osservazioni;
- b) il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell'esercizio di riferimento, sulla base delle risultanze contabili e previo riscontro della sua correttezza, congruità e completezza.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati, possono rivelarsi utili adeguati controlli campionari sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa (ad esempio legate alle spese etero-finanziate ovvero alle spese che non concorrono all'aggregato) oltre che alla loro conformità normativa.

6.4. Verifiche delle risorse destinate al trattamento economico accessorio

La normativa ha previsto nel corso del tempo l'obbligo di rispettare determinati vincoli in materia di risorse destinate al trattamento economico accessorio, con disposizioni che, a seconda dei casi, hanno definito un limite massimo ovvero imposto determinati obblighi di riduzione proporzionale in funzione delle dinamiche caratterizzanti il personale a tempo indeterminato.

L'Organo di revisione verifica il rispetto del vincolo di contenimento delle risorse destinate al trattamento accessorio in corrispondenza della certificazione della costituzione dei fondi incentivanti, della compatibilità economico-finanziaria dei costi della contrattazione decentrata e della relazione al rendiconto della gestione.

Il vincolo non riguarda esclusivamente le risorse che confluiscono in appositi fondi specificamente previsti dalla disciplina contrattuale ma può riguardare, a seconda delle fattispecie, anche somme ed importi che non affluiscono a fondi incentivanti ma che gravano direttamente sul bilancio dell'ente locale.

Il vincolo non riguarda le fattispecie e gli incentivi che, sulla base della legge e delle indicazioni della magistratura contabile, non vi sono ricomprese, ferma restando l'esigenza di garantire la necessaria omogeneità del raffronto realizzato.

La verifica deve avvenire attraverso il confronto tra:

- a) il valore limite dell'ammontare delle risorse destinate al trattamento accessorio, come risultante da documenti ufficiali dell'ente o dai pareri dell'Organo di revisione, fatti salvi eventuali rilievi e osservazioni;
- b) il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell'esercizio di riferimento sulla base delle risultanze contabili e previo riscontro della sua correttezza, congruità e completezza.

Rispetto ad entrambi i valori assunti e considerati possono rivelarsi utili adeguati controlli campionari sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all'attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa.

6.5. Verifiche in materia di turn over

La normativa ha introdotto nel corso del tempo l'obbligo di rispettare determinati vincoli in materia di turn over in ordine alle assunzioni a tempo indeterminato.

Tali limiti sono configurati diversamente in funzione delle caratteristiche dell'ente locale, dell'evoluzione normativa e di taluni elementi di premialità legati, tra l'altro, al rispetto dei vincoli di finanza pubblica.

L'individuazione degli spazi assunzionali può discendere dal numero di cessazioni intervenute nell'esercizio precedente ovvero dal costo delle cessazioni intervenute nell'esercizio precedente (fermo restando l'utilizzo dei resti assunzionali).

L'Organo di revisione verifica il rispetto di tale vincolo nell'ambito del rilascio del parere relativo alla programmazione del fabbisogno di personale, acquisendo la determinazione degli spazi assunzionali eseguita dall'ente e procedendo al riscontro, eventualmente su base campionaria, della quantificazione effettuata anche rispetto al costo delle cessazioni intervenute.

Nell'ambito del parere sulla programmazione del fabbisogno, da inserire nel Documento Unico di Programmazione, l'Organo di revisione verifica inoltre:

- a) il rispetto di quanto previsto dall'art. 19 della L. n. 448/2001, secondo il quale «*a decorrere dall'anno 2002 gli organi di revisione contabile degli enti locali di cui all'ar-*

articolo 2 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, accertano che i documenti di programmazione del fabbisogno di personale siano improntati al rispetto del principio di riduzione complessiva della spesa di cui all'articolo 39 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, e successive modificazioni, e che eventuali deroghe a tale principio siano analiticamente motivate»;

- b) la compatibilità della programmazione con i vincoli di bilancio (equilibri finanziari ed obiettivi di finanza pubblica);
- c) il rispetto dei vincoli di contenimento delle spese di personale sulla base della normativa tempo per tempo vigente.

6.6. Conformità normativa ed economico-finanziaria fondi contrattazione decentrata

Secondo l'art. 40-*bis* del D.Lgs. n. 165/2001 il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge, con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori è effettuato, negli enti locali, dall'Organo di revisione.

È quindi affidato all'Organo di revisione il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dagli obblighi di legge, avendo particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e corresponsione dei trattamenti accessori.

Le pubbliche amministrazioni non possono in ogni caso sottoscrivere in sede decentrata contratti collettivi integrativi in contrasto con i vincoli e con i limiti risultanti dai contratti collettivi nazionali o che disciplinano materie non espressamente delegate a tale livello negoziale ovvero che comportano oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione.

A tale scopo, è stabilito dalla contrattazione nazionale collettiva (tanto della dirigenza quanto del comparto) che l'ipotesi di contratto collettivo decentrato integrativo definita dalla delegazione trattante è inviata a tali organi entro 10 giorni dalla sottoscrizione, corredata obbligatoriamente dalla relazione illustrativa e dalla relazione tecnico-finanziaria, che costituiscono un indefettibile presupposto dell'attività di verifica spettante all'Organo di revisione ed in assenza delle quali il parere non può essere rilasciato.

In proposito, è preferibile la formulazione esplicita del parere, essendo comunque consentito, qualora non vi siano evoluzioni di rilievo rispetto all'ultima contrattazione sottoposta a verifica, ricorrere alla soluzione tacita pure prevista dalla contrattazione col-

lettiva, che stabilisce che, trascorsi 15 giorni senza rilievi, l'organo di governo dell'ente autorizza il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto.

La verifica di competenza dell'Organo di revisione riguarda i seguenti aspetti:

- a) il rispetto dei vincoli normativi in materia di destinazione di risorse al trattamento accessorio;
- b) la corretta applicazione degli istituti previsti dalla contrattazione collettiva nazionale;
- c) la compatibilità dei costi della contrattazione decentrata con gli stanziamenti del bilancio di previsione;
- d) la conformità delle risorse riportate nel fondo per il trattamento accessorio (distintamente per la dirigenza e per il comparto) con le disposizioni che ne disciplinano la costituzione;
- e) la sussistenza delle condizioni che legittimano l'inserimento di risorse aggiuntive, come il rispetto del pareggio di bilancio e l'adempimento degli obblighi richiamati dall'art. 40-*bis*, comma 7, del D.Lgs. n. 165/2001.

Gli enti locali possono destinare risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa nei limiti stabiliti dalla contrattazione nazionale e nei limiti dei parametri di virtuosità fissati per la spesa di personale dalle vigenti disposizioni, in ogni caso nel rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e di analoghi strumenti del contenimento della spesa.

Qualora la normativa o i principi contabili prevedano la certificazione della costituzione del fondo per il trattamento accessorio del personale in una fase precedente rispetto alla sottoscrizione della contrattazione decentrata, l'Organo di revisione vi provvede sulla base:

- › della consistenza del fondo certificato nell'esercizio precedente;
- › delle dinamiche caratterizzanti il personale rispetto all'esercizio precedente;
- › dei vincoli in materia di risorse destinate al trattamento accessorio;
- › delle direttive formulate dall'organo esecutivo.

Nell'ambito della vigilanza sulla regolarità della gestione l'Organo di revisione può verificare il corretto adempimento degli obblighi strumentali in relazione alla contrattazione decentrata, avuto riguardo alla trasmissione dell'accordo definitivo all'ARAN ed al CNEL, alla trasmissione delle informazioni sui costi della contrattazione decentrata al MEF ed alla pubblicazione delle informazioni sul sito dell'Amministrazione Trasparente.

6.7. Altre verifiche sulle spese di personale

Nell'ambito della verifica della regolarità della gestione l'Organo di revisione può compiere dei riscontri, anche su base campionaria e/o sui processi, riguardanti i seguenti aspetti:

- a) gestione dei buoni pasto;
- b) rilevazione delle presenze e delle assenze;
- c) elaborazione cedolini;
- d) gestione straordinario e ferie.

È da segnalare, infine, l'adempimento legato alla presentazione del conto annuale del personale, che implica la sottoscrizione da parte dell'Organo di revisione economico-finanziaria.

7. Controlli sull'indebitamento

Indice

7.1. Proposte di ricorso all'indebitamento	146
7.2. Limiti alla facoltà di indebitamento	147
7.3. Spese di investimento	147
7.3.1. Ripiano delle perdite	148
7.3.2. Violazione del dettato costituzionale	148
7.4. Le operazioni di indebitamento e quelle che non costituiscono indebitamento	149
7.4.1. Durata	149
7.4.2. Rinegoziazione e conversione dei mutui	149
7.4.3. Tempi di utilizzo dei finanziamenti	150
7.4.4. Utilizzo economie da mutui	150
7.4.5. Leasing	151
7.4.5.1. Leasing in costruendo	153
7.4.6. Contratto di disponibilità	154
7.5. Monitoraggio sull'indebitamento	155
7.6. Lettera di patronage	156
7.7. Aumento limite anticipazione di tesoreria e anticipazione di liquidità 2019	156
7.8. Proposte sull'utilizzo di strumenti di finanza innovativa	157
7.8.1. Partenariato pubblico-privato	157
7.8.2. Contratti relativi a strumenti finanziari derivati	160

7.1. Proposte di ricorso all'indebitamento

In linea generale l'Organo di revisione degli enti locali esprime singoli pareri sulle proposte di indebitamento da sottoporre al consiglio ai sensi della lett. b), c. 1 dell'art. 239 TUEL.

Il controllo sull'indebitamento si rende necessario nelle seguenti fasi:

- a) in sede di previsione per verificare ed attestare nella formulazione del parere sul bilancio il rispetto dei limiti all'indebitamento, la corretta destinazione dei finanziamenti a spese d'investimento e la compatibilità finanziaria degli oneri derivanti dall'ammortamento;
- b) in sede di gestione per verificare se gli atti d'indebitamento rispettano le regole di legge e la corretta rilevazione contabile delle entrate e delle spese;
- c) in sede di rendicontazione per verificare ed attestare nella relazione al rendiconto, il rispetto dei limiti e delle regole, la corretta rilevazione contabile e la quantificazione dell'eventuale avanzo vincolato.

Per indebitamento debbono intendersi non solo le fonti di cui al capo II del Tuel, ma anche quelle indicate dall'art. 3 comma 17 della Legge n. 350/2003 (cartolarizzazioni ed *up front*), dall'art. 1, commi 739 e 740 della Legge n. 296/2006 e dell'art. 62, comma 9, della Legge n. 133/2008:

- a) assunzioni di mutui;
- b) emissioni di prestiti obbligazionari;
- c) aperture di credito;
- d) cartolarizzazioni relative a flussi futuri di entrata, a crediti ed a attività finanziarie e non finanziarie;
- e) somma incassata al momento del perfezionamento di operazioni sui derivati;
- f) leasing finanziario;
- g) il residuo debito garantito dall'ente a seguito della definitiva escussione della garanzia.

Non costituiscono indebitamento ai sensi dell'art. 3, comma 17, della Legge 24 dicembre 2003, n. 350 le operazioni che non comportano risorse aggiuntive, ma consentono di superare, entro il limite stabilito dalla norma statale vigente, una momentanea carenza di liquidità e di effettuare spese per le quali è già prevista idonea copertura di bilancio.

7.2. Limiti alla facoltà di indebitamento

L'Organo di revisione deve prestare particolare attenzione al rispetto del limite massimo di indebitamento, per evitare che possa diventare un fattore non controllabile di spesa corrente, creando nel tempo uno squilibrio finanziario sui bilanci. Si tratta di un parametro importante per verificare la sana gestione finanziaria dell'ente in relazione al debito assunto, la cui violazione costituisce grave irregolarità contabile.

Il ricorso all'indebitamento deve essere accuratamente verificato da parte dell'Organo di revisione per i riflessi che si determinano sugli esercizi futuri per tutto l'arco temporale del prestito.

L'art. 204 del TUEL prevede che l'ente locale può assumere nuovi mutui e accedere ad altre forme di finanziamento, solo se l'importo annuale degli interessi passivi, sommato a quello delle altre forme di finanziamenti già contratti, non sia superiore al 10% delle entrate correnti relative ai primi tre titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione del prestito. Il rispetto dell'art. 204 del Tuel non necessita di apposito parere dell'Organo di revisione, in quanto assorbito nel parere espresso sul bilancio di previsione e nella relazione al rendiconto.

La Legge costituzionale n. 1 del 2012, ribadisce che l'indebitamento è consentito solo per finanziare spese di investimento e la normativa di dettaglio, contenuta nella Legge n. 243/2012, specifica che il finanziamento delle spese di investimento deve avvenire nei limiti e con le modalità fissate dalla Legge.

In aggiunta deve verificarsi che le operazioni di indebitamento possono effettuarsi:

- › solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento per il rimborso del debito con evidenziazione delle obbligazioni che incidono sui singoli esercizi e delle corrispondenti modalità di copertura, imponendo, a ciascun ente, di accantonare contabilmente in bilancio le risorse necessarie al rimborso del prestito;
- › che vi siano piani di ammortamento non superiori alla vita utile dell'investimento.

Le entrate derivanti da indebitamento hanno destinazione vincolata come sancito dal comma 2 dell'art. 202 del TUEL.

7.3. Spese di investimento

Costituiscono spese d'investimento finanziabile con indebitamento ai sensi dell'art. 3 comma 18 L. 24 dicembre 2003 n. 350:

- › acquisto, costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria di immobili costituiti da fabbricati residenziali e non residenziali;
- › costruzione, demolizione, ristrutturazione, recupero e manutenzione straordinaria di opere e impianti;
- › acquisto di impianti, macchinari, attrezzature tecnico scientifiche, mezzi di trasporto e altri beni mobili ad uso pluriennale;
- › gli oneri per beni immateriali ad utilizzo pluriennale;
- › acquisizione aree, espropri e servitù onerose;
- › partecipazioni azionarie e conferimenti di capitale, nei limiti della facoltà di partecipazione concessa ai singoli enti mutuatari dai rispettivi ordinamenti;
- › contributi agli investimenti a favore di altro ente appartenente alla P.A.;
- › contributi agli investimenti in favore di soggetti concessionari di lavori pubblici, proprietari e/o gestori di reti e impianti o di soggetti che erogano servizi pubblici, le cui concessioni o contratti di servizio prevedono la retrocessione degli investimenti agli enti committenti alla loro scadenza, anche anticipata;
- › interventi contenuti in programmi generali relativi ai piani urbanistici attuativi, esecutivi, dichiarati di preminente interesse regionale aventi finalità pubblica volti al recupero e alla valorizzazione del territorio.

7.3.1. Ripiano delle perdite

Non è possibile ricorrere all'indebitamento per il finanziamento di conferimenti per ricapitalizzazione di aziende o società finalizzati al ripiano delle perdite. Le partecipazioni in società ed i conferimenti di capitale costituiscono forme di investimento (art. 3, comma 18, della legge 24 dicembre 2003, n. 350) e come tali finanziabili con ricorso all'indebitamento ovvero con l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione accertato e non altrimenti vincolato.

Non costituiscono investimento, ma rientrano nella spesa corrente, con natura di spesa non permanente, le operazioni di ripiano delle perdite e di ricapitalizzazione.

7.3.2. Violazione del dettato costituzionale

Le determinazioni e le deliberazioni con le quali dovesse farsi ricorso all'indebitamento per finanziare spese diverse da quelle di investimento, nonché i relativi contratti sono nulli (art. 30, comma 15, Legge n. 289/2002).

Gli amministratori che hanno assunto le deliberazioni in violazione possono essere condannati dalla Sezione giurisdizionale della Corte dei conti ad una sanzione pecuniaria pari ad un minimo di cinque volte e fino ad un massimo di venti volte l'indennità di

carica percepita al momento della violazione stessa (comma 15 dell'art. 30 della legge n. 289/2002).

L'Organo di revisione deve segnalare, come disposto dalla lettera e) del comma 1 dell'art. 239 del Tuel, al Consiglio la grave irregolarità di gestione e, se non sanata, contestualmente denunciarla ai competenti organi giurisdizionali.

L'Organo di revisione deve, nell'ambito della verifica di regolarità amministrativa e contabile, accertare le condizioni per assunzione di mutui con enti diversi dalla Cassa Depositi e Prestiti e dall'Istituto del Credito sportivo stabilite dal comma 2 dell'art. 204 del Tuel, dell'art. 205-*bis* del Tuel per contrazione apertura di credito.

7.4. Le operazioni di indebitamento e quelle che non costituiscono indebitamento

7.4.1. Durata

Le operazioni di indebitamento sono effettuate solo contestualmente all'adozione di piani di ammortamento di durata non superiore alla vita utile dell'investimento, nei quali sono evidenziate l'incidenza delle obbligazioni assunte sui singoli esercizi finanziari futuri nonché le modalità di copertura degli oneri corrispondenti (art. 10 della Legge n. 243/2012).

7.4.2. Rinegoziazione e conversione dei mutui

Gli enti possono provvedere alla conversione dei mutui contratti successivamente al 31 dicembre 1996, anche mediante collocamento di titoli obbligazionari di nuova emissione o rinegoziazione, anche con altri istituti, di mutui, in presenza di condizioni di rifinanziamento che consentano una riduzione del valore finanziario delle passività totali a carico degli enti stessi, al netto delle commissioni e dell'eventuale retrocessione del gettito dell'imposta sostitutiva di cui all'articolo 2 del D.Lgs. 239/1996 e successive modificazioni (art. 41 della Legge n. 448/2001).

In caso di rinegoziazione dei prestiti, l'indennizzo o la penalità non possono essere considerati nella spesa finanziata con l'indebitamento, perché sono oneri finanziari che vengono considerati spese correnti, in quanto connessi all'atto ed al momento in cui si realizza l'operazione. Le modalità del conteggio del nuovo valore delle passività sono definite dalla circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 28 giugno 2005.

L'Organo di revisione deve verificare se è conseguita un'effettiva riduzione delle passività totali e se è rispettata la disposizione che limita la durata complessiva del mutuo a 30 anni a partire dall'originaria concessione, come disposto al secondo periodo del comma 2, dell'art. 62 del D.lg. 25 giugno 2008, n. 112, convertito nella Legge n. 133/2008. Occorre inoltre tener conto che la durata del mutuo per effetto dell'art. 10 della Legge n. 243/2012 non può comunque superare la vita utile dell'investimento.

L'art. 1, comma 867 della Legge n. 205/2017, estende fino al 2020 la facoltà per gli enti locali di utilizzare senza vincoli di destinazione le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui, nonché dal riacquisto di titoli obbligazionari emessi.

L'organo di revisione verifica il rispetto delle condizioni previste dalle norme sulle rinegoziazioni (art. 1, commi 961-963 della Legge n. 145/2018).

7.4.3. Tempi di utilizzo dei finanziamenti

Occorre ravvicinare i tempi di assunzione del finanziamento e di utilizzo delle somme e di far possibilmente coincidere gli oneri di ammortamento con l'effettivo inizio dei lavori. La presenza di residui passivi finanziati con indebitamento non movimentati da oltre due esercizi per i quali non vi sia stato affidamento dei lavori è indicatore di "cattiva gestione" ed è oggetto di apposita indicazione nei questionari relativi al rendiconto che l'Organo di revisione deve trasmettere alla Sezione regionale della Corte dei conti. Ciò premesso, se il mancato utilizzo non è adeguatamente motivato, l'Organo di revisione deve segnalarlo nella relazione al rendiconto anche al fine di eventuali azioni di responsabilità per danno patrimoniale.

7.4.4. Utilizzo economie da mutui

È consentita la devoluzione del residuo capitale da somministrare da parte dell'Istituto mutuante per il finanziamento di un nuovo investimento a condizione che trattasi di investimento finanziabile e che rimangano invariate le condizioni dei singoli mutui.

Essendo il residuo della spesa finanziata inizialmente con prestiti iscritta al titolo II, l'operazione contabilmente corretta consiste nell'eliminazione, in sede di rendiconto, dei residui passivi del titolo II per fare confluire tale economia nell'avanzo d'amministrazione vincolato per il successivo utilizzo dell'avanzo per finanziare i nuovi investimenti.

7.4.5. Leasing

L'art. 75 del D.Lgs. n. 118/2011, dispone che le operazioni di leasing finanziario costituiscono, dal 1° gennaio 2015, indebitamento.

La locazione finanziaria anche di opere pubbliche o di pubblica utilità è il contratto che ha per oggetto la prestazione di servizi finanziari e l'esecuzione di lavori. Il soggetto privato che concede il bene in leasing è proprietario dello stesso sino all'eventuale esercizio del diritto di riscatto da parte del locatore. Il rapporto che lega la società di leasing alla pubblica amministrazione è un rapporto di locazione finanziaria.

Il leasing operativo si caratterizza, invece, per la mancanza dell'opzione di riscatto al termine del contratto. In tal caso, è lo stesso produttore del bene che lo concede in locazione per un canone che corrisponde generalmente all'entità dei servizi offerti dal bene stesso e non è in relazione con la sua durata economica.

La distinzione tra le due fattispecie è stata focalizzata dalla Corte di cassazione (Cass. Civ. sez. unite, n. 65/1993) che ha qualificato il leasing finanziario come "leasing traslativo" ove i canoni non costituiscano soltanto il corrispettivo dell'utilizzazione del bene nel periodo, ma incorporano parte del prezzo del bene stesso, cosicché l'utilizzatore, avendo interamente pagato il prezzo, al termine del rapporto, è vincolato, in termini di convenienza economica, all'acquisto formale del bene.

Per contro, il leasing operativo viene qualificato come "leasing di godimento", ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

Il principio contabile internazionale IAS 17, paragrafo 10, per distinguere concretamente le tipologie di leasing finanziario ed operativo, indica le situazioni che individualmente o congiuntamente consentono di classificare un contratto di leasing come finanziario:

- a) il trasferimento della proprietà del bene al locatario al termine del contratto di leasing;
- b) il locatario ha l'opzione di acquisto del bene ad un prezzo che ci si attende sia sufficientemente inferiore al *fair value* (valore equo) alla data alla quale si può esercitare l'opzione, cosicché all'inizio del leasing è ragionevolmente certo che essa sarà esercitata;
- c) la durata del contratto copre la maggior parte della vita economica del bene anche se la proprietà non è trasferita;
- d) all'inizio del contratto il valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing equivale almeno al *fair value* (valore equo) del bene locato;

- e) i beni locati sono di natura così particolare che solo il locatario può utilizzarli senza importanti modifiche.

Per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, come previsto dal principio SEC 95, dal principio contabile internazionale IAS 17 e dalla giurisprudenza consolidata, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l'investimento.

Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate, sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito, secondo il c.d. metodo finanziario al fine di rilevare sostanzialmente che l'ente si sta indebitando per acquisire un bene.

Al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, da iscrivere tra le "Accensioni di prestiti", e si registra l'acquisizione del bene tra le spese di investimento (si accerta l'entrata, si impegna la spesa e si emette un mandato versato in quietanza di entrata del proprio bilancio).

L'importo del finanziamento è costituito dal valore corrente del bene all'inizio del leasing, che deve essere pari al valore attuale dei pagamenti dovuti per il leasing. Nel determinare il valore attuale, il tasso di sconto da utilizzare è il tasso di interesse implicito nell'operazione di leasing, se è possibile determinarlo; se non è possibile, deve essere utilizzato il tasso di interesse marginale del locatario.

Anche se formalmente non è di proprietà dell'ente, dal punto di vista contabile, il bene è preso in carico dall'ente, inventariato tra i beni in leasing ed oggetto di ammortamento. Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti nel canone che la quota di finanziamento rimborsata. In altri termini, i canoni periodici sono registrati contabilmente distinguendo la parte interessi, da imputare in bilancio tra le spese correnti, dalla quota capitale, da iscrivere tra i rimborsi prestiti della spesa. Considerato che il leasing finanziario è costruito come un'operazione di erogazione di credito, l'amministrazione ha sempre la possibilità di calcolare quanta parte del canone è destinata a restituire il capitale e quanta a remunerare il prestito, sotto forma di piano di ammortamento.

Alla fine del contratto di leasing, la spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.

Si segnala, infine, che il bene concesso in locazione finanziaria all'amministrazione pubblica deve essere suscettibile di formare oggetto di proprietà privata, poiché il locatore è proprietario del bene sino all'eventuale opzione di riscatto da parte dell'amministrazione pubblica. Infatti, il locatore, in caso di mancato riscatto, conserva, anche dopo il periodo di locazione, la proprietà del bene; conseguentemente, non possono costituire oggetto

del contratto beni rientranti nel demanio pubblico necessario ovvero facenti parte del patrimonio indisponibile delle amministrazioni pubbliche, in quanto non commerciabili. Inoltre, l'area sulla quale deve essere realizzata l'opera pubblica mediante leasing immobiliare o in costruendo, in linea di principio, non potrebbe essere di proprietà dell'ente pubblico ma deve essere acquisita dal locatario che è proprietario del bene a tutti gli effetti sino all'eventuale esercizio del diritto di opzione da parte dell'amministrazione. È ammissibile la concessione di un diritto di superficie da parte dell'ente pubblico al soggetto che procederà alla realizzazione dell'opera pubblica nell'ambito del contratto di locazione finanziaria, purché il diritto reale sia concesso per un periodo superiore a quello previsto per il contratto di locazione finanziaria.

7.4.5.1. Leasing in costruendo

A seguito del contrasto interpretativo che si è creato alla luce del nuovo Codice dei contratti pubblici in termini di inquadramento, quale indebitamento, del leasing in costruendo, è intervenuta la Corte dei Conti – Sezione autonomia n.15 del 13/06/2017 la quale ha affermato:

“In breve, con l’art. 75 del D.Lgs. 118/2011 si è introdotta una presunzione legale circa la qualificazione del leasing finanziario come fonte di indebitamento. Tale presunzione, in primo tempo assoluta (iuris et de iure), con il D.Lgs. 50/2016, come modificato dal D.Lgs. 57/2017, deve ritenersi avere carattere relativo (iuris tantum). In altre parole, il contratto che sia riconducibile allo schema del leasing finanziario in una delle sue variegate declinazioni si ritiene costituisca indebitamento, salvo che l’amministrazione, previa valutazione della convenienza ed economicità dell’operazione, non dimostri rigorosamente che i rischi siano allocati in capo al contraente privato, coerentemente con le indicazioni comunitarie. Ciò dovrà risultare sia negli atti preparatori del contratto, sia in modo chiaro e puntuale nel contratto redatto ai sensi dell’art. 180 del codice. Non è sufficiente, insomma, che un contratto venga nominalmente qualificato come contratto di partenariato pubblico privato, né che vi siano clausole di mero stile ma prive di chiaro contenuto esplicativo dei rischi e della loro allocazione tra le parti per escluderne l’annoverazione tra le fonti di indebitamento, con quello che ne consegue in termini di modalità di contabilizzazione, di computo ai fini del calcolo del tetto del debito massimo ammissibile, di responsabilità per quanti contribuiscano a porre in essere atti negoziali elusivi del limite di indebitamento.”

La Corte dei Conti risolve il contrasto interpretativo stabilendo i seguenti principi di diritto:

- 1) Le operazioni di locazione finanziaria di opere pubbliche di cui all’art. 187 se pienamente conformi nel momento geneticostrutturale ed in quello funzionale alla re-

golamentazione contenuta negli artt. 3 e 180 del codice dei contratti, ai fini della registrazione nelle scritture contabili, non sono considerate investimenti finanziati da debito.

- 2) Le procedure di realizzazione in partenariato di opere pubbliche e servizi che non siano sostanzialmente corrispondenti alla regolamentazione tipica generale, definita nelle surricordate norme del codice dei contratti, devono considerarsi rientranti nel novero dei contratti e delle operazioni assimilate al contratto di leasing finanziario, ai sensi dell'art. 3, comma 17, della l. n. 350/2003, indipendentemente dalla qualificazione formale attribuita dalle parti, secondo le disposizioni contenute nel punto 3.25 del principio contabile applicato all.4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, con ogni coerente conseguenza in termini di modalità di contabilizzazione, di computo ai fini del calcolo del tetto del debito massimo ammissibile, di responsabilità per quanti contribuiscano a porre in essere atti negoziali elusivi del limite di indebitamento”.

7.4.6. Contratto di disponibilità

Il D.L. 24 gennaio 2012 n. 1, convertito nella Legge n. 27/2012, aveva introdotto nel vecchio codice dei contratti pubblici ex D.Lgs. n.163/2006, quale nuova forma di partenariato pubblico-privato, il contratto di disponibilità. Tale contratto di disponibilità era collocato nell'articolo 160-ter del vecchio codice ed oggi è presente all'art. 188 del nuovo codice degli appalti di cui al D.Lgs. n. 50/2016 relativo alla locazione finanziaria di opere pubbliche. L'art. 3 comma 3 lett. hhh) del nuovo codice prevede come definizione di contratto di disponibilità *“il contratto mediante il quale sono affidate, a rischio e a spese dell'affidatario, la costruzione e la messa a disposizione a favore dell'amministrazione aggiudicatrice di un'opera di proprietà privata destinata all'esercizio di un pubblico servizio, a fronte di un corrispettivo”*.

Per messa a disposizione il legislatore ha voluto intendere l'onere assunto a proprio rischio dall'affidatario di assicurare all'amministrazione aggiudicatrice la costante fruibilità dell'opera, nel rispetto dei parametri di funzionalità previsti dal contratto, garantendo allo scopo la perfetta manutenzione e la risoluzione di tutti gli eventuali vizi, anche sopravvenuti.

Il legislatore con tale contratto ha voluto ripartire i differenti rischi legati alla realizzazione e gestione dell'opera tra la pubblica amministrazione e l'affidatario. In particolare, a carico dell'affidatario ci sono il rischio di costruzione e di gestione tecnica connessi alla costante fruibilità nel rispetto dei parametri di funzionalità previsti dal contratto, perfetta manutenzione, risoluzione di tutti gli eventuali vizi, anche sopravvenuti, ed il rischio di mancata o ritardata approvazione della progettazione e delle eventuali varianti da parte di terze autorità competenti. A carico dell'amministrazione aggiudicatrice invece

rimangono solamente i rischi sulla costruzione e gestione tecnica dell'opera derivanti da mancato o ritardato rilascio di autorizzazioni, pareri, nulla osta ed ogni altro atto di natura amministrativa.

Tale contratto è quindi caratterizzato dall'attribuzione al soggetto privato affidatario della costruzione e messa a disposizione in favore dell'amministrazione aggiudicatrice di un bene privato destinato ad un pubblico servizio. Ciò comporta, tra l'altro, lo svolgimento di un procedimento di valutazione comparativa per la realizzazione di un'opera privata, remunerata dall'amministrazione mediante corresponsione di un canone di disponibilità. Con la deliberazione n. 432/2012, la sezione di controllo della Corte dei conti della Regione Emilia-Romagna, ha ritenuto che la stipulazione del contratto di disponibilità non costituisca indebitamento in quanto è la stessa disciplina legislativa a prevedere che i rischi di costruzione e disponibilità siano a carico della parte privata. Occorre, comunque, che il regolamento negoziale, concretamente predisposto, sia rispettoso della disciplina dettata dal legislatore, in particolare per quanto concerne i rischi di costruzione e disponibilità.

Non trattandosi di indebitamento non è dovuto il parere obbligatorio sulle proposte di deliberazione relative al contratto di disponibilità.

7.5. Monitoraggio sull'indebitamento

L'art. 41 della Legge n. 448/2001 ha attribuito al Ministero dell'Economia e delle Finanze poteri per il coordinamento sull'accesso del mercato dei capitali da parte degli enti locali. Il decreto del 1° dicembre 2003 n. 389 prevede il monitoraggio delle operazioni a carico degli enti locali, dei loro consorzi e Regioni. A tal fine l'ente è tenuto ad inviare trimestralmente (15/2 - 15/5 - 15/8 - 15/11 di ogni anno) una comunicazione al dipartimento del tesoro delle operazioni finanziarie concluse di seguito esposte:

- › utilizzo di credito a breve termine presso il sistema bancario, indipendentemente dall'importo del finanziamento;
- › mutui accessi con soggetti esterni alla pubblica amministrazione;
- › operazioni con strumenti derivati;
- › emissione di titoli obbligazionari;
- › operazioni di cartolarizzazione.

L'Organo di revisione deve vigilare sul corretto e tempestivo adempimento di cui sopra e del rispetto dell'art. 1, comma 738, della legge n. 296/2006 (conservazione per almeno cinque anni delle comunicazioni).

7.6. Lettera di patronage

Come chiarito dalla Corte dei conti, la lettera di "*patronage forte*" è assimilata ad una fideiussione e, pertanto, soggiace ai limiti previsti dal Tuel per ricorrere all'indebitamento ed è soggetta a deliberazione del Consiglio.

Allo stesso tempo, e per le stesse ragioni, il rilascio di una lettera di "*patronage*" può costituire "garanzia" vietata ai sensi dell'art. 14, comma 5, del D.Lgs. n. 175/2016, ai sensi del quale le amministrazioni pubbliche non possono (salvo quanto previsto dall'art. 2447 c.c.) effettuare aumenti di capitale, trasferimenti straordinari aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle partecipate non quotate che abbiano per tre esercizi consecutivi registrato perdite o utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite infra-annuali.

Inoltre, dal 2015, gli enti locali possono rilasciare garanzie solo a favore dei soggetti che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito e per le finalità definite dall'art. 3, comma 18, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

7.7. Aumento limite anticipazione di tesoreria e anticipazione di liquidità 2019

Il limite massimo di ricorso degli enti locali ad anticipazione di tesoreria al fine di agevolare il rispetto da parte degli enti medesimi dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali, di cui al D.Lgs. n. 231/2002, è pari a tre dodicesimi delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi tre titoli di entrata del bilancio.

Il comma 906 della Legge n. 145/2018 fissa a 4/12 delle entrate correnti complessive il limite massimo del ricorso ad anticipazioni di tesoreria da parte degli enti locali per il 2019. Tale misura, superiore rispetto al limite ordinario di 3/12 (art. 222 del TUEL), costituisce tuttavia una riduzione rispetto ai 5/12 degli ultimi anni. La norma è finalizzata ad agevolare il rispetto dei tempi di pagamento nelle transazioni commerciali da parte degli enti locali, tema sul quale la legge di bilancio interviene con ulteriori misure di anticipazione a breve termine (commi 849 e ss. L. n.145/2018)

Per gli enti locali in dissesto economico finanziario e che si trovino in condizione di grave indisponibilità di cassa, certificata congiuntamente dal responsabile del servizio finanziario e dall'Organo di revisione, il limite è elevato a cinque dodicesimi per la durata di sei mesi a decorrere dalla data della predetta certificazione.

L'organo di revisione verifica l'utilizzo o meno dell'anticipazione di liquidità prevista dall'articolo 1, commi 849-857 della L. 145/2018 per pagare i debiti certi, liquidi ed esigibili maturati alla data del 31/12/18.

7.8. Proposte sull'utilizzo di strumenti di finanza innovativa

L'Organo di revisione deve sempre valutare se le proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa rappresentano o meno forme di indebitamento e in tal caso esprimere il parere obbligatorio ai sensi dell'art. 239 del Tuel.

Rientrano anche tra le operazioni non tipizzate di natura i partenariati pubblico-privato e i contratti relativi a strumenti finanziari derivati.

7.8.1. Partenariato pubblico-privato

In generale, il titolo I del D.Lgs. n.50/2016 è dedicato alla disciplina dei contratti di partenariato pubblico privato (di seguito PPP) che si basano sulla natura negoziale del legame di cooperazione (concessione di costruzione e gestione o concessione di servizi, affidamento a contraente generale, *project financing*, global service, locazione finanziaria etc.) e della relativa disciplina.

Le nuove regole contabili pongono una grande attenzione sulla necessità di rilevazione dell'indebitamento implicito.

In particolare, il punto 5.3.2 del principio contabile 4/2 allegato al D.Lgs. 118/2011 stabilisce che:

«Nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa di investimento imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente. A tal fine si provvede alla contestuale registrazione:

- a) del debito nei confronti del soggetto a favore del quale è previsto il pagamento frazionato, imputato allo stesso esercizio dell'investimento, provvedendo alla necessaria regolarizzazione contabile;

- b) dell'impegno per il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente a carico della parte corrente del bilancio».

Pertanto, tutte le volte in cui nell'ambito dei contratti di PPP viene prevista una forma di investimento occorre evitare che il canone previsto possa essere inteso come il pagamento di un investimento frazionato negli esercizi.

Sulla questione è intervenuta la Sezione Autonomie della Corte dei conti con la Deliberazione n.15/2017 relativa ad un PPP leasing, rivedendo dei suoi precedenti orientamenti e mettendo definitivamente fine alle diverse interpretazioni delle sezioni regionali.

In sostanza per la Sezione Autonomie i PPP sono da considerarsi *off balance* qualora l'amministrazione, previa valutazione della convenienza ed economicità dell'operazione, (...) dimostri rigorosamente che i rischi siano allocati in capo al contraente privato, coerentemente con le indicazioni comunitarie. Ciò dovrà risultare sia negli atti preparatori del contratto, sia in modo chiaro e puntuale nel contratto. Risulta quindi indispensabile per il l'ente locale predisporre – o far predisporre da qualificati professionisti esterni – in fase di preparazione della procedura, il documento d'Istruttoria, lo schema di contratto e la matrice dei rischi oltre che adeguati e conformi atti di gara. In questi documenti devono essere evidenti ed esplicite le norme e le modalità – disposizioni del disciplinare, articoli del contratto, contenuto della matrice dei rischi – con cui l'ente codifica e regola l'effettiva traslazione dei rischi al soggetto privato.

Tali ragionamenti devono essere effettuati per tutti i PPP e non solo per il PPP leasing. In questo modo gli enti locali possono contabilizzare l'operazione con il metodo patrimoniale imputando il canone al titolo I della spesa nel macro aggregato 3 – beni e servizi utilizzando uno dei tre codici di V livello previsti dal piano dei conti integrato che, come noto, è obbligatorio ai fini del tracciamento della spesa pubblica.

Stralcio piano dei conti integrato

Macro	Livelli	Voce	Codice voce
U	IV	Canoni per Progetti in Partenariato Pubblico-Privato	U.1.03.02.06.000
U	V	Canoni Disponibilità	U.1.03.02.06.001
U	V	Canoni Servizi	U.1.03.02.06.002
U	V	Altri canoni per progetti in partenariato pubblico-privato	U.1.03.02.06.999

Si tenga presente che la Corte dei conti effettua il monitoraggio continuo di questi contratti attraverso il SIQUEL, ossia dei questionari che due volte all'anno i revisori dei conti trasmettono in via informatica alla stessa corte.

L'A.N.A.C. ha approvato con Delibera n. 318 del 28 marzo 2018 le Linee Guida n. 9, di attuazione del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, in merito al «Monitoraggio delle amministrazioni aggiudicatrici sull'attività dell'operatore economico nei contratti di partenariato pubblico privato». Nei contratti di PPP è necessario che sia trasferito in capo all'operatore economico, oltre che il rischio di costruzione, anche il rischio di disponibilità o, nei casi di attività redditizia verso l'esterno, il rischio di domanda dei servizi resi, per il periodo di gestione dell'opera.

Le tipologie di rischi sono:

- › rischio operativo definito all'articolo 3, comma 1, lettera zz) del codice dei contratti pubblici. In tale categoria di rischio rientrano, oltre al rischio di costruzione, anche il rischio di domanda e/o il rischio di disponibilità, nonché altri rischi specifici. Il rischio operativo deriva da fattori al di fuori del controllo delle parti, differenziandosi per tale aspetto da rischi come quelli legati a una cattiva gestione o a inadempimenti contrattuali da parte dell'operatore economico, che non sono determinanti ai fini della qualificazione giuridica del contratto come concessione, dal momento che sono insiti anche nei contratti di appalto pubblico;
- › rischio di costruzione definito all'articolo 3, comma 1, lettera aaa), del codice dei contratti pubblici; in tale categoria generale di rischio si distinguono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, i seguenti rischi specifici:
 - › rischio di progettazione, connesso alla sopravvenienza di necessari interventi di modifica del progetto, derivanti da errori o omissioni di progettazione, tali da incidere significativamente su tempi e costi di realizzazione dell'opera;
 - › rischio di esecuzione dell'opera difforme dal progetto, collegato al mancato rispetto degli standard di progetto;
 - › rischio di aumento del costo dei fattori produttivi o di inadeguatezza o indisponibilità di quelli previsti nel progetto;
 - › rischio di errata valutazione dei costi e tempi di costruzione;
 - › rischio di inadempimenti contrattuali di fornitori e subappaltatori;
 - › rischio di inaffidabilità e inadeguatezza della tecnologia utilizzata.
- › rischio di disponibilità, legato a fattispecie in cui, durante la fase di gestione del progetto, scarsi livelli qualitativi delle prestazioni potrebbero generare l'indisponibilità parziale o totale di determinati servizi oppure in prestazioni che non soddisfano i criteri qualitativi specificati nella convenzione (*lack of performance*). In ogni caso, tale categoria di rischio è "gestibile" da parte del concessionario, in quanto

dipende generalmente dalla sua capacità di erogare le prestazioni stabilite contrattualmente, sia in termini di volume che in relazione agli standard qualitativi.

Si fa inoltre presente che il comma 1 dell' art. 183, D.Lgs. n. 50/2016, dispone che per la realizzazione di lavori pubblici o di lavori di pubblica utilità inseriti negli strumenti di programmazione formalmente approvati dall'amministrazione aggiudicatrice sulla base della normativa vigente, *"le amministrazioni aggiudicatrici possono, in alternativa all'affidamento mediante concessione ai sensi della parte III, affidare una concessione ponendo a base di gara il progetto di fattibilità, mediante pubblicazione di un bando finalizzato alla presentazione di offerte che contemplino l'utilizzo di risorse totalmente o parzialmente a carico dei soggetti proponenti"*.

La Corte dei Conti Sezioni Riunite in sede di controllo, con delibera n. 15/2010 ha affermato che *"Anche il project financing è un valido strumento di coinvolgimento dei privati per la realizzazione di opere pubbliche, purché l'opera venga realizzata integralmente con capitali privati, limitando la eventuale contribuzione pubblica ad importi non significativi. Nelle prassi operative è dato riscontrare contratti nei quali l'intervento pubblico è elevato, superando anche la metà del valore dell'opera. Si tratta di un uso improprio del contratto, anche in relazione ai parametri stabiliti in sede comunitaria in relazione alle partnership pubblico-private"*.

La Corte dei Conti Emilia - Romagna, con delibera n. 5/2012 ha precisato che è un uso improprio del contratto nel caso in cui l'ente locale si renda garante presso il soggetto finanziatore, normalmente un istituto bancario, rispetto al capitale concesso in credito al promotore. *«In tal modo, infatti, si svilisce la funzione del project financing, la quale non può ridursi esclusivamente ad una tecnica di finanziamento delle opere pubbliche, ma deve anche consentire il trasferimento in capo ai privati, quantomeno in parte, dei rischi relativi al buon esito del progetto»*.

Per approfondimenti si rimanda al documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed esperti contabili "Project Financing e partenariato pubblico privato: aspetti normativi e linee guida operative" – marzo 2016.

7.8.2. Contratti relativi a strumenti finanziari derivati

Sulla base dell'art. 62 del D.lg. n. 112/2008 come modificato dalla Legge n. 147/2013, art. 1 comma 572, è vietato:

- › stipulare contratti relativi a strumenti finanziari derivati;
- › rinegoziare contratti derivati in essere;
- › stipulare contratti di finanziamento che includono componenti derivate.

Sono escluse dal divieto:

- › le estinzioni anticipate totali dei contratti derivati;
- › la riassegnazione dei contratti a controparti diverse nelle forme di novazioni soggettive senza modifica dei termini e condizioni finanziarie;
- › la ristrutturazione del derivato a seguito di modifica delle passività di riferimento esclusivamente nella forma di operazioni prive di componenti opzionali e volte a trasformare il tasso fisso in variabile o viceversa e con la finalità di mantenere la corrispondenza tra passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura;
- › il perfezionamento di contratti di finanziamento che includono l'acquisto di *cap* da parte dell'ente.

Sono altresì escluse dal divieto:

- › la cancellazione dai contratti di eventuali clausole di risoluzione anticipata mediante regolazione per cassa nell'esercizio di riferimento;
- › la facoltà di procedere alla cancellazione dai contratti esistenti di componenti opzionali diverse dall'operazione *cap* di cui gli enti siano acquirenti, mediante regolazione per cassa nell'esercizio di riferimento.

L'Organo di revisione deve pertanto appurare che l'ente non effettui operazioni vietate e nel caso di mancato rispetto delle disposizioni normative è tenuto segnalare la fattispecie con apposita comunicazione alla Corte dei Conti.

8. Controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa

Indice

8.1.	Definizione e configurazione degli agenti contabili	164
8.2.	Obblighi e adempimenti degli agenti contabili	165
8.3.	Verifiche dell'organo di revisione	166
8.4.	Controlli generali	167
8.4.1.	Il quadro di riferimento	167
8.4.2.	La disciplina regolamentare	167
8.4.3.	L'anagrafe degli agenti contabili	168
8.4.4.	La rendicontazione giurisdizionale	168
8.5.	Controlli specifici	169
8.5.1.	La gestione del tesoriere	169
8.5.2.	La gestione economale (e degli altri agenti del pagamento)	170
8.5.3.	La gestione degli agenti dell'entrata	170
8.5.4.	La gestione dei consegnatari dei beni	171

8.1. Definizione e configurazione degli agenti contabili

Secondo l'ordinamento degli enti locali sono agenti contabili il tesoriere, l'economista e ogni altro agente che abbia il maneggio di pubblico denaro o che sia incaricato della gestione dei beni nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti. A seconda della natura del bene gestito può trattarsi di agenti contabili "a denaro", qualora il maneggio riguardi il denaro o valori assimilati (come le marche segnatasse ovvero i buoni pasto cartacei) ovvero "a materia" qualora il maneggio riguardi beni fisici con debito di custodia e non di vigilanza.

Sulla base della collocazione si distinguono agenti contabili "interni", qualora siano legati all'ente locale da un rapporto di lavoro dipendente ovvero "esterni", qualora siano legati generalmente (ancorché non esclusivamente) all'ente locale da un rapporto contrattuale. In funzione della sussistenza di un provvedimento formale di nomina, può trattarsi di agenti contabili "di diritto", in presenza di un atto espresso di individuazione, ovvero "di fatto", qualora la gestione ed il maneggio avvengano a prescindere da un provvedimento formale di attribuzione dell'incarico.

L'assunzione del ruolo di agente contabile "di fatto" non si realizza in presenza di cassieri e fiduciari che operano sotto il controllo, la direzione e la responsabilità di un agente contabile.

Avuto riguardo alla funzione svolta può trattarsi di:

- › agenti contabili della riscossione, incaricati di effettuare la riscossione a favore dell'ente locale e ad operare il riversamento in tesoreria;
- › agenti contabili del pagamento, incaricati di eseguire pagamenti per contanti a fronte di anticipazione da parte dell'ente locale;
- › agenti contabili consegnatari, incaricati della conservazione della custodia di beni.

A seconda della collocazione gerarchica, in funzione delle scelte organizzative dell'ente locale, può trattarsi di agenti contabili principali, investiti della gestione dei valori e dei beni, ovvero di agenti contabili secondari (o subagenti) che si occupano di gestioni parziali ed effettuano il riversamento all'agente contabile (principale) appositamente individuato.

È da ritenere comunque legittima, anche dopo l'entrata in vigore dell'art. 2-bis del D.L. n. 193/2016, la nomina di agenti contabili laddove strettamente necessaria alla gestione di entrate che non possono essere ragionevolmente rimosse mediante versamento diretto in tesoreria.

8.2. Obblighi e adempimenti degli agenti contabili

L'attività caratterizzante gli agenti contabili giustifica la loro sottoposizione alla verifica giurisdizionale della Corte dei Conti attraverso il giudizio a seguito della resa del conto sulla base di modelli appositamente definiti.

Il conto giudiziale è il documento contabile contenente la dimostrazione descrittiva in termini numerici di atti e fatti di gestione per il carico (entrate) e scarico (uscite) al fine di determinare la sfera di responsabilità dell'agente contabile.

L'ente locale deve definire la disciplina relativa al funzionamento degli agenti contabili nell'ambito del regolamento di contabilità ovvero nell'ambito di uno specifico regolamento destinato a disciplinare l'attribuzione delle funzioni, le operazioni effettuabili (con i limiti quali-quantitativi nel rispetto delle previsioni di legge), le modalità di tenuta dei registri, i limiti quantitativi e/o temporali per il versamento in tesoreria ovvero l'importo dell'anticipazione, le modalità della rendicontazione amministrativa e giurisdizionale nonché le forme di controllo.

Gli obblighi strumentali in capo agli agenti contabili riguardano la tenuta del libro cassa, del registro di carico e scarico dei bollettari per il rilascio delle ricevute ovvero la predisposizione dei buoni d'ordine, la rendicontazione amministrativa e la rendicontazione giurisdizionale.

Gli agenti contabili sono obbligati a presentare il conto della gestione all'ente locale entro trenta giorni dal termine dell'esercizio e, nel caso in cui la gestione sia relativa a periodi più brevi, ciascun agente dovrà rendere il conto entro trenta giorni successivi alla cessazione dall'incarico.

Nell'ipotesi che l'agente contabile coincida con il responsabile del servizio economico-finanziario, la parifica sui conti giudiziali non può essere apposta dallo stesso soggetto.

L'ente locale, attraverso il responsabile del procedimento individuato ai sensi del D.Lgs. n. 174/2016, procede a depositare i conti della gestione degli agenti contabili parificati dal Responsabile del Servizio finanziario alla Corte dei conti entro sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto, anche in modo informatizzato attraverso il sistema SI-RECO. Gli agenti contabili, salvo che la Corte dei conti lo richieda, non sono tenuti alla trasmissione della documentazione occorrente per il giudizio di conto di cui all'art. 74 del R. D. 2440/1923 e agli artt. 44 e seg. del R.D. 1214/1934.

I conti devono essere compilati secondo gli schemi approvati dal D.P.R. n. 194/1996.

8.3. Verifiche dell'organo di revisione

L'Organo di revisione provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione della tesoreria e degli altri agenti contabili.

La verifica periodica e trimestrale, in presenza di un numero rilevante di agenti contabili, può avvenire, per la generalità degli aspetti indicati, con il metodo del campionamento combinato con un'adeguata rotazione nel triennio di svolgimento della funzione.

L'Organo di revisione suggerisce il contenimento del numero degli agenti contabili valorizzando l'articolazione in subagenti e cassieri/ fiduciari che riconducono la loro gestione agli agenti contabili principali nella prospettiva del migliore e più efficace presidio dell'attività da essi svolta.

L'Organo di revisione, inoltre, interviene nella verifica straordinaria di cassa a seguito del mutamento della persona del sindaco, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana.

La verifica è finalizzata ad accertare:

- a) il corretto svolgimento delle procedure;
- b) la regolarità dell'aggiornamento e delle rilevazioni;
- c) la corrispondenza della giacenza fisica con le risultanze «di diritto» della contabilità;
- d) il corretto adempimento degli obblighi di rendicontazione;
- e) l'adempimento degli obblighi fiscali;
- f) la conformità dell'attività rispetto alle previsioni regolamentari.

Il riscontro periodico dell'attività degli agenti contabili ha natura collegiale, con la conseguenza che le eventuali attività di ispezione e controllo eseguite dal singolo revisore hanno necessariamente mera natura istruttoria e referente rispetto a quella collegiale.

Il programma della verifica degli agenti contabili è funzionale all'entità del maneggio realizzato, alla tipologia di agente contabile, ai rilievi della Corte dei Conti ed alle disposizioni del regolamento di contabilità ovvero dello specifico regolamento relativo al funzionamento degli agenti contabili.

Il controllo degli agenti contabili deve avvenire non sulla base di un approccio formale (semplice corrispondenza con versamento) bensì sulla base di un approccio sostanziale, verificando i documenti originari che dimostrano la consistenza degli importi riscossi (biglietti, ricevute, atti, ecc.).

8.4. Controlli generali

8.4.1. Il quadro di riferimento

L'Organo di revisione in occasione dell'insediamento acquisisce il quadro di riferimento degli agenti contabili operanti nell'ente locale e degli eventuali conti correnti esistenti, assume l'informazione in ordine al responsabile del procedimento per la trasmissione dei conti giudiziali, verifica la sussistenza di pronunce di condanna o di irregolarità in ordine alla gestione degli agenti contabili dell'ente locale e acquisisce gli eventuali rilievi del precedente organo di controllo.

In corrispondenza dell'insediamento ovvero nel corso del mandato, l'Organo di revisione accerta e riscontra l'insieme dei controlli che l'ente locale, soprattutto attraverso il responsabile del servizio economico-finanziario ed il responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza, esercita sull'attività e sulla gestione degli agenti contabili.

8.4.2. La disciplina regolamentare

L'Organo di revisione verifica la sussistenza di un'adeguata disciplina regolamentare destinata a disciplinare l'attività e le funzioni degli agenti contabili in coerenza con le caratteristiche dello specifico ente locale.

La verifica della disciplina regolamentare riguarda, in particolare:

- a) i criteri di nomina;
- b) le procedure di controllo;
- c) gli adempimenti contabili;
- d) i limiti di riversamento (per gli agenti contabili della riscossione);
- e) i limiti dell'anticipazione (per gli agenti contabili del pagamento);
- f) i controlli;
- g) gli obblighi di rendicontazione amministrativa e giurisdizionale;
- h) le spese effettuabili per la gestione economica;
- i) il ruolo di cassieri e fiduciari.

8.4.3. L'anagrafe degli agenti contabili

L'Organo di revisione deve verificare, secondo quanto disposto dall' art. 138 del D.Lgs. 26/8/2016 n.174 (codice di giustizia contabile), che l'ente locale abbia provveduto a comunicare alla sezione giurisdizionale territorialmente competente della Corte dei conti i dati identificativi relativi ai soggetti nominati agenti contabili e tenuti alla resa di conto giudiziale.

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, come richiesto dall'art. 139 del citato D.Lgs. n. 174/2016, abbia individuato un responsabile del procedimento che, espletata la fase di verifica o controllo amministrativo previsti dalla vigente normativa, provveda al deposito presso la sezione giurisdizionale territorialmente competente unitamente alla relazione degli organi di controllo interno.

Nel caso in cui l'Organo di revisione rilevi la presenza di agenti contabili "di fatto" invita l'ente locale a procedere alla regolarizzazione formale, anche mediante l'individuazione quale agente contabile di diritto mediante l'adozione di un apposito provvedimento.

8.4.4. La rendicontazione giurisdizionale

La gestione effettuata nel corso dell'esercizio dall'agente contabile trova riscontro nel conto giudiziale che ogni agente deve presentare all'ente locale entro trenta giorni dal termine dell'esercizio di riferimento che, a sua volta, deve procedere alla trasmissione alla Corte dei Conti entro sessanta giorni dall'approvazione del rendiconto.

L'Organo di revisione verifica su base campionaria il tempestivo adempimento di tale obbligo adottando le necessarie misure ed eventualmente effettuando le conseguenti segnalazioni alla Corte dei Conti.

La verifica operata può anche riguardare l'effettivo utilizzo dei modelli di cui al D.P.R. n. 194/1996, la loro corretta compilazione nonché l'apposizione della sottoscrizione di parifica da parte del Responsabile del servizio finanziario.

L'Organo di revisione verifica su base campionaria il tempestivo adempimento dell'obbligo di trasmissione alla Corte dei Conti, entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto, dei conti degli agenti contabili attraverso il sistema SIRECO riscontrando i contenuti della relazione predisposta dagli organi di controllo interno ai sensi dell'art. 139 del D.Lgs. n. 174/2016.

8.5. Controlli specifici

8.5.1. La gestione del tesoriere

I controlli trimestrali hanno lo scopo di conciliare il fondo di cassa al termine del trimestre, risultante dalle scritture contabili del tesoriere con quelle dell'ente locale, e di verificare la regolarità della gestione tenuto conto delle pattuizioni contenute nella convenzione di tesoreria.

A tale fine, occorre verificare, con motivate tecniche di campionamento:

- › mandati emessi in conto competenza e residui e mandati annullati, come dal giornale dei mandati;
- › reversali emesse in conto competenza e residui e reversali annullate, come dal giornale delle reversali;
- › operazioni da regolarizzare relativamente alle reversali non incassate e ai mandati da pagare;
- › operazioni da regolarizzare riferite alle riscossioni senza reversali e ai pagamenti senza mandati;
- › operazioni di prelievo dai conti correnti diversi dal conto di tesoreria secondo la periodicità prevista.

È necessario effettuare la conciliazione tra il saldo di tesoreria e i fondi presso la Banca d'Italia. Occorre altresì procedere alla verifica della cassa vincolata e alla corrispondenza fra il saldo vincolato risultante all'ente locale e quello risultante presso la tesoreria.

L'Organo di revisione verifica le cause delle operazioni da regolarizzare e, se non già provveduto, invita ad una tempestiva normalizzazione delle stesse.

L'Organo di revisione deve effettuare anche la verifica dei valori depositati presso il tesoriere, ossia dei titoli azionari, delle polizze fideiussorie ricevute e delle marche segnatasse (ad esempio dei diritti per carte d'identità e di stato civile).

L'Organo di revisione nell'ambito delle verifiche trimestrali riscontra che l'eventuale anticipazione di tesoreria attivata rispetti i limiti previsti dall'ordinamento finanziario e contabile, sia stata autorizzata con delibera dell'organo esecutivo e rispetti le condizioni stabilite nella convenzione di tesoreria con particolare riferimento ai tassi applicati.

L'Organo di revisione riscontra il corretto utilizzo in termini di cassa, per il finanziamento delle spese correnti, delle entrate a destinazione vincolata, ai sensi dell'art. 195 del D.Lgs.

n. 267/2000 - Tuel, nei limiti previsti dall'ordinamento finanziario e contabile e previa autorizzazione da parte dell'organo esecutivo.

Il ricorso reiterato all'anticipazione di tesoreria deve essere attentamente monitorato dal revisore in quanto sintomo di criticità nella gestione finanziaria, solitamente nella riscossione delle entrate di competenza e dei residui attivi.

8.5.2. La gestione economale (e degli altri agenti del pagamento)

L'Organo di revisione verifica trimestralmente la coincidenza del saldo di cassa con il saldo contabile delle scritture economali.

L'Organo di revisione, su base campionaria, anche in occasione delle verifiche periodiche, riscontra:

- › la conformità al regolamento di contabilità delle tipologie di spesa e del loro ammontare;
- › la corretta rendicontazione periodica delle spese;
- › l'assunzione dei relativi impegni in contabilità;
- › il periodico reintegro del fondo economale;
- › la tenuta e l'aggiornamento del registro di cassa;
- › il rispetto dei limiti dell'anticipazione economale;
- › l'adempimento degli obblighi fiscali.

8.5.3. La gestione degli agenti dell'entrata

L'Organo di revisione verifica trimestralmente la coincidenza del saldo di cassa con il saldo contabile delle scritture contabili.

L'Organo di revisione, su base campionaria, anche in occasione delle verifiche periodiche, riscontra:

- › la conformità delle operazioni al regolamento di contabilità,
- › il rispetto degli obblighi e limiti del riversamento,
- › la tenuta e l'aggiornamento del registro di cassa e la corrispondenza con i documenti originari;
- › le modalità di conservazione delle disponibilità monetarie;
- › la tenuta e l'aggiornamento del registro dei bollettari;
- › la numerazione e la vidimazione dei bollettari;
- › l'adempimento degli obblighi fiscali.

8.5.4. La gestione dei consegnatari dei beni

L'Organo di revisione verifica periodicamente e con adeguate tecniche di campionamento la correttezza delle procedure di rilevazione e conservazione dei beni mobili e di utilizzo degli stessi da parte dei consegnatari dei beni mobili (prima della loro immissione in uso) soggetti ad un obbligo di custodia e non di semplice vigilanza.

La verifica comporta il riscontro dell'annotazione nel registro di carico e scarico e la corrispondenza con i documenti originari.

9. Controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale

Indice

9.1.	Introduzione	174
9.2.	Schema di conto economico	175
9.3.	Il modello di stato patrimoniale	176
	9.3.1. L'inventario	176
9.4.	Controlli generali	178
9.5.	Controlli specifici	182
	9.5.1. Controlli specifici sul Conto Economico	182
	9.5.2. Controlli specifici sullo Stato patrimoniale	186
9.6.	Scritture di assestamento	190
9.7.	Conti d'ordine	194

9.1. Introduzione

Il principio della competenza economica comporta la rilevazione contabile dei ricavi/proventi e costi/oneri relativi in occasione di eventi amministrativi e operazioni di scambio al momento della loro attuazione/conclusione, con conseguente imputazione all'esercizio, indipendentemente dai relativi movimenti finanziari, al fine di determinare il risultato economico e il capitale.

Poiché la gestione contabile dell'ente locale è informata al principio autorizzatorio della contabilità finanziaria, affinché sia possibile gestire unitariamente le rilevazioni finanziarie, di cassa ed economico-patrimoniali, l'ente adotta un sistema contabile integrato tramite il quale affianca alla contabilità finanziaria un sistema di rilevazioni secondo competenza economica.

L'integrazione tra il sistema di rilevazioni in competenza finanziaria e quello in competenza economica è assicurato in parte mediante la matrice di correlazione che collega le voci del piano dei conti finanziario con quelle del piano dei conti economico-patrimoniali costituenti il piano dei conti integrato dell'ente locale. Nel collegamento tra la competenza finanziaria e la competenza economica, i ricavi/proventi sono rilevati al momento dell'accertamento e i costi/oneri sono rilevati al momento della liquidazione, fatta eccezione per gli oneri derivanti da trasferimenti e contributi di immediata esigibilità, che sono rilevati al momento dell'impegno.

I piani dei conti accolti nella matrice di correlazione sono costantemente aggiornati da ARCONET e, conseguentemente, l'Organo di revisione deve verificare che l'ente utilizzi sempre l'ultima versione. Il rispetto delle correlazioni tra i piani dei conti indicate nella matrice è tassativo, tuttavia, può accadere che qualche conto non sia associato o la regola contabile esposta non si addica pienamente alla transazione compiuta dall'ente. In queste circostanze è accettabile una deroga motivata alla matrice stessa.

Ai fini della determinazione del risultato economico di esercizio, la contabilità economico-patrimoniale deve necessariamente rilevare, manualmente, a prescindere da ogni forma di possibile correlazione della matrice, anche componenti economici positivi e negativi non registrati attraverso le scritture della contabilità finanziaria, quali le quote di ammortamento economico relative alle immobilizzazioni materiali e immateriali; ulteriori accantonamenti a fondi; le rimanenze iniziali e finali di materie prime, semilavorati, prodotti destinati alla vendita; le quote di costo e di ricavo sospese; le quote di costo e di ricavo integrate; le variazioni patrimoniali relative ed esercizi pregressi che si sono realizzate nel periodo di riferimento; le perdite su crediti non coperte dal fondo svalutazioni crediti; le vendite di beni ad un valore differente rispetto al loro valore contabile residuo; le perdite di beni durevoli; le rettifiche di altri valori patrimoniali.

Il risultato economico dell'esercizio misura la variazione del patrimonio netto, tra l'inizio e la fine del periodo, conciliato con variazioni tra le riserve (riserve da permessi di costruire; altre riserve indisponibili) ed eventuali altre rettifiche iniziali.

9.2. Schema di conto economico

La schema di conto economico indicato nel modello Allegato n. 10 D.Lgs. n. 118/2011 è simile a quello previsto dall'art. 2425 del Codice civile per le imprese, anche se mantiene l'articolazione dei proventi e oneri straordinari e non ha recepito alcune modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, prevedendo una suddivisione dei ricavi e dei costi per natura ed una forma di rappresentazione a scalare.

Il modello di conto economico in forma scalare esprime per differenza risultati parziali significativi quali:

- › il risultato della gestione, costituito dalla differenza tra i ricavi e proventi ed i costi e oneri della gestione, che permette di rilevare il risultato dell'attività tipica degli enti;
- › della gestione finanziaria, costituito dalla differenza tra proventi ed oneri finanziari ed evidenzia in generale un saldo negativo che esprime i riflessi dell'indebitamento a breve ed a lungo termine sulla gestione economica dell'esercizio;
- › delle rettifiche di valore delle attività finanziarie, costituito dalla svalutazione dei crediti da finanziamento e le variazioni di valore dei titoli finanziari;
- › della gestione straordinaria, costituito dalla differenza fra proventi ed oneri di natura straordinaria o non prevedibile o derivante da rettifica di valutazioni precedenti, nonché delle plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione o dismissione d'immobilizzazioni iscritte nel stato patrimoniale o le acquisizioni gratuite.

Un saldo, non evidenziato nello schema, ma di elevato contenuto informativo è quello rappresentato dalla gestione ordinaria (classi A, B, C e D), che esprime l'equilibrio economico di periodo dell'ente.

Dai principi contabili emerge che il risultato economico dell'esercizio ed, in particolare, il risultato depurato dei componenti straordinari (classe E), se negativo, attesta uno squilibrio economico che rende necessaria l'assunzione di provvedimenti per raggiungere, nell'arco temporale più breve, il pareggio.

Le rettifiche ed analisi che devono essere effettuate per valutare l'effettiva variazione del patrimonio netto sono date da:

- › (+/-) Risultato economico dell'esercizio
- › (+) Contributi permessi di costruire (OO.UU.) destinato a finanziare investimenti
- › (-) Contributi permessi di costruire restituiti
- › (+) variazione positiva valutazione partecipazioni con il metodo patrimonio netto
- › (+ / -) saldo rettifiche in caso di errori nello stato patrimoniale iniziale.

Il conto economico comprende come disposto dall'art. 229 del Tuel:

- › proventi ed oneri (attività istituzionale), costi e ricavi (attività commerciale) misurati da accertamenti non destinati a riserva ed impegni non destinati a spese di investimento del bilancio, rettificati al fine di far partecipare al risultato della gestione solo i valori di competenza economica dell'esercizio;
- › le sopravvenienze e le insussistenze;
- › gli elementi economici non rilevati nel conto del bilancio che hanno inciso sui valori patrimoniali modificandoli.

9.3. Il modello di stato patrimoniale

Il modello di stato patrimoniale, previsto dall'Allegato 10 del D.Lgs. n. 118/2011, è a sezioni contrapposte e divise ed assume uno schema simile a quello riportato all'art. 2424 del Codice civile, esponendo le attività in una sezione e le passività ed il patrimonio netto nella sezione opposta.

La valutazione delle poste patrimoniali, se non diversamente regolamentato, segue i criteri civilistici, in particolare l'articolo 2426 del Codice civile, i principi contabili afferenti le imprese (OIC), il Decreto del Ministero Economia e Finanze del 18.04.2002 relativo a "Nuova classificazione degli elementi attivi e passivi del patrimonio dello Stato e loro criteri di valutazione".

9.3.1. L'inventario

L'utilità dell'inventario va oltre la rappresentazione degli elementi che lo compongono e risulta determinante sotto un duplice aspetto:

- a) l'analisi della consistenza: porta a conoscenza dell'ente la consistenza fisica del complesso dei beni posseduti, con analisi qualitativa e quantitativa;

- b) la complementarità, in quanto è di supporto determinante per le rilevazioni delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale, ed in molti casi, permette l'ottimizzazione dei proventi per l'utilizzo dei beni dell'ente.

È necessario che l'inventario dei beni segua la classificazione del piano integrato dei conti nonché la classificazione in base alle missioni del bilancio ai fini dell'imputazione degli ammortamenti nell'allegato h) al rendiconto, "Prospetto costi per missione".

Sono previsti conti distinti per i beni demaniali mentre non è prevista alcuna distinzione per i beni indisponibili. Tuttavia, la distinzione tra beni indisponibili e disponibili deve essere mantenuta in inventario sia perché si tratta di un'informazione richiesta da una nota del modello di stato patrimoniale sia per la necessità di costituire l'apposita riserva di netto patrimoniale.

I coefficienti di ammortamento sono stabiliti dall'allegato 4/3 al D.Lgs. n. 118/2011. I beni di interesse storico artistico culturale non sono oggetto di ammortamento e insieme ai beni demaniali ed indisponibili contribuiscono a determinare l'importo dell'apposita voce di riserva di cui si è detto sopra.

Le scritture inventariali sono collegate alle rilevazioni patrimoniali e devono essere impostate per categorie e sottocategorie, prendendo a base l'unità elementare di rilevazione che può consistere in un singolo bene o un gruppo omogeneo di beni. Di fondamentale importanza è l'indicazione dei seguenti elementi:

- a) descrizione fisica;
- b) titolo giuridico;
- c) valore ed eventuale redditività;
- d) oneri rettificativi comprensivi delle quote di ammortamento;
- e) criteri di imputazione della rendita del bene;
- f) variazioni che dovessero determinare il mutamento del valore del bene.

Costituiscono, in ogni caso, informazioni rilevanti per i beni immobili: numero; descrizione; localizzazione; titolo di provenienza; valore; vincoli; variazioni; concessioni; consegnatario; servitù; stato del bene; ammortamento.

Costituiscono, in ogni caso, informazioni rilevanti per i beni mobili: numero; descrizione; classificazione; ubicazione; valore; titolo di provenienza; variazioni; consegnatario; stato del bene; ammortamento.

Nelle scritture inventariali devono indicarsi le valutazioni monetarie dei beni in relazione ai costi di acquisizione e/o realizzazione, le modalità di attuazione dei processi di ammortamento, sia ai fini dell'accantonamento, sia ai fini della costituzione di fondi per il rinnovo delle immobilizzazioni.

Viene prevista la necessità di distinguere l'area del sedime dal fabbricato come richiamato dalla normativa fiscale.

Le scritture delle immobilizzazioni sono di supporto quale fonte descrittiva e contabile valutativa per la redazione del conto di stato patrimoniale. Il registro dei beni ammortizzabili, anche se non previsto come libro obbligatorio, va comunque redatto e tenuto aggiornato, in quanto permette di seguire l'intera vita utile del singolo bene, evidenziando il costo e l'anno di acquisizione, la quota annuale ed i coefficienti di ammortamento, la conseguenziale crescita del relativo fondo, il valore della eventuale plusvalenza o minusvalenza rilevata all'atto della dismissione.

I cespiti completamente ammortizzati ma ancora funzionanti devono comunque restare esposti negli inventari e nello stato patrimoniale con evidenziazione del costo originario e degli ammortamenti accumulati. Vanno stralciati solo a seguito della loro dismissione. I beni fuori uso devono invece essere stralciati dallo stato patrimoniale e dagli inventari sulla base delle indicazioni fornite, entro il termine di chiusura dell'esercizio, dai responsabili dei servizi.

Gli inventari devono essere costantemente aggiornati e chiusi al termine di ogni esercizio.

Il valore delle immobilizzazioni da iscrivere nello stato patrimoniale è al netto del relativo fondo di ammortamento ed al lordo dell'IVA indetraibile. È comunque opportuno, per maggiore informazione, iscrivere distintamente nella colonna "Importi parziali" il costo storico e il relativo fondo di ammortamento in diminuzione.

A fine esercizio l'ente deve effettuare la conciliazione fra inventario contabile (da rilevazioni concomitanti) e inventario fisico.

All'Organo di revisione compete verificare con la tecnica del campionamento che l'importo di ciascun elemento patrimoniale trovi riscontro nel saldo delle scritture contabili e relativi inventari e che lo stato patrimoniale fornisca un "quadro fedele" della situazione patrimoniale dell'ente.

9.4. Controlli generali

La consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio deve corrispondere alla consistenza finale dell'esercizio precedente come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto. Nel primo esercizio di applicazione delle norme sullo stato patrimoniale, la consistenza iniziale dello stesso deve corrispondere a quanto indicato nell'atto di ricostruzione dello stato patrimoniale. In caso di errori dello stato patrimoniale iniziale, l'ente dovrà rilevare in un distinto prospetto allegato al rendiconto la

rettifica della posta patrimoniale, con conseguente rettifica di patrimonio netto finale, risultante da patrimonio netto iniziale +/- risultato economico dell'esercizio +/- saldo delle rettifiche.

Il patrimonio netto dell'ente è formato da tre elementi essenziali:

- a) il fondo di dotazione,
- b) le riserve,
- c) il risultato economico dell'esercizio.

Il fondo di dotazione dell'ente corrisponde al capitale sociale delle società e deve essere preservato nella sua integrità. In caso di perdita d'esercizio, l'ente locale deve intervenire, in sede di approvazione del rendiconto, assorbendo la perdita con le sole riserve disponibili. Se l'ammontare della perdita d'esercizio è maggiore delle riserve disponibili, occorre portare a nuovo la differenza, programmando la copertura con gli utili degli esercizi successivi. Lo stesso fondo di dotazione può essere incrementato, come pure le riserve disponibili, in sede di approvazione del rendiconto, mediante destinazione dei risultati economici positivi di esercizio.

Le riserve si distinguono in riserve disponibili e riserve indisponibili. Fanno parte delle riserve disponibili, le riserve da risultato economico di esercizi precedenti, le riserve da capitale, le riserve da permessi di costruire. Queste ultime accolgono la parte di permessi di costruire accertati al Titolo IV entrata, finalizzati a finanziare investimenti. Fanno parte delle riserve indisponibili le riserve per i beni demaniali, patrimoniali indisponibili, culturali vincolati; le altre riserve indisponibili per conferimenti in fondo di dotazione di enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione e per utili derivanti dall'applicazione alla valutazione delle partecipazioni del metodo del patrimonio netto.

Il valore della riserva indisponibile di cui lettera d), pari al valore netto dei beni esposti nell'attivo, si adegnerà in aumento, per manutenzioni straordinarie sui beni demaniali, patrimoniali indisponibili e culturali, e in diminuzione a seguito dell'ammortamento degli stessi beni. Il valore della riserva indisponibile di cui lettera e) si adegnerà in aumento per incremento del valore delle partecipazioni e in diminuzione per decremento del valore delle partecipazioni o per dismissione.

Se il valore del fondo di dotazione si presenta, anche per effetto dell'adeguamento delle riserve indisponibili, di importo anormalmente basso o negativo, l'ente si trova in situazione di squilibrio, da ripristinare con utilizzo di altre riserve disponibili eventualmente ricostituitesi, se esistenti, o con gli utili di esercizi successivi.

È necessario disporre di apposite scritture per tutte le immobilizzazioni, rimanenze, ratei e risconti, beni di terzi in uso e beni dati un uso a terzi, garanzie ottenute e prestate. Per

i beni mobili non inventariabili le rilevazioni dovranno avvenire secondo le indicazioni del regolamento interno.

Prescinde dalla correlazione tra stato patrimoniale e conto economico la parte di proventi da permessi di costruire diretta a finanziare gli investimenti, che determina un incremento di patrimonio netto tramite allocazione in apposita riserva disponibile, senza generare flusso economico. Pertanto al termine dell'esercizio, la variazione del patrimonio netto non sarà completamente dimostrata dall'utile o dalla perdita d'esercizio espresso dal conto economico, per la parte di variazione generata da accertamento di entrata da permessi di costruire destinata a finanziare investimenti. La quota di proventi da permessi di costruire finalizzata a finanziare manutenzioni ordinarie in parte corrente genera invece un provento a conto economico, diretto a coprire il costo delle manutenzioni. Altri casi di mancata correlazione tra la variazione del patrimonio netto e il risultato economico riguardano l'incremento di patrimonio netto per plusvalore a seguito di valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto e da rettifiche alla consistenza iniziale per errori o incompleta ricostruzione del patrimonio, evidenziate nell'apposito prospetto.

Sono vietate le compensazioni di partite fra l'attivo ed il passivo. I criteri di valutazione e di iscrizione degli elementi patrimoniali attivi e passivi sono quelli previsti dall'art. 2426 codice civile e quelli indicati dai principi contabili OIC.

L'ordinamento, prevedendo per l'accertamento, art. 179 Tuel, la sussistenza di un idoneo titolo giuridico, l'individuazione del debitore, la quantificazione della somma da incassare e vietando la conservazione di somme che non rispondono a tali requisiti, riconduce lo stesso alla definizione di un diritto di credito e come tale espressivo di ricavi e proventi da ricondurre unicamente alla competenza temporale economica.

La competenza temporale economica dei ricavi e proventi è indicata nel principio contabile ed in particolare è così riferita:

- › per la cessione di beni mobili alla data di consegna o spedizione o se diversa dalla data successiva in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà;
- › per la cessione di beni immobili alla data di stipulazione dell'atto notarile, salvo che sia diversa e successiva la data in cui si verifica l'effetto traslativo;
- › per la prestazione di servizi, alla data d'ultimazione;
- › per le prestazioni da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione;
- › per i dividendi da partecipazione in società nell'anno di riparto;
- › per i contributi in conto esercizio ed in conto capitale nell'anno d'assegnazione (rettificati per correlarli ai costi);
- › per i proventi tributari alla data stabilita dalla specifica normativa.

Più complessa è la correlazione impegni della spesa alla definizione di costo/debito; in ogni caso appare necessario individuare il momento di effettiva esigibilità della spesa corrente rettificando eventualmente l'importo del costo sulla base della competenza economica.

L'equivalenza entrate correnti e spese correnti riferite al conto economico ed altre entrate e spese riferite allo stato patrimoniale, deve essere intesa come riferimento generale tenendo conto delle eccezioni quali:

proventi per concessioni di edificare destinate al finanziamento di spesa corrente;

- › spese sostenute per produzione in economia di valori ad utilizzo pluriennale;
- › ricavi pluriennali;
- › e tenendo presente che sono necessarie integrazioni economico-patrimoniali agli elementi finanziari per rilevare:
 - a) le variazioni nelle rimanenze,
 - b) le sopravvenienze,
 - c) le plusvalenze e le minusvalenze,
 - d) le insussistenze patrimoniali,
 - e) la quota d'ammortamento dei beni,
 - f) la svalutazione dei crediti.

La corretta rilevazione finanziaria degli aspetti gestionali è comunque indispensabile e propedeutica per le successive fasi di rettifica ed integrazione dei valori.

L'applicazione, in contabilità finanziaria, dell'avanzo di amministrazione al bilancio dell'esercizio/i successivo/i non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale, che ha già recepito corrispondente rilevazione al momento dell'accertamento dell'entrata esigibile che è confluita in avanzo di amministrazione.

L'applicazione, in contabilità finanziaria, del Fondo pluriennale vincolato al bilancio dell'esercizio/i successivo/i non genera alcuna scrittura in contabilità economico patrimoniale, che ha già recepito corrispondente rilevazione al momento dell'accertamento dell'entrata esigibile che ha generato fondo pluriennale vincolato.

Le entrate che hanno generato il fondo pluriennale vincolato possono essere oggetto di sconto passivo (es. contributi correnti o contributi agli investimenti).

La quota di fondo pluriennale vincolato determinata per il salario accessorio del personale costituisce un rateo passivo.

9.5. Controlli specifici

L'Organo di revisione deve porre in essere specifici controlli al fine di verificare l'attendibilità dei prospetti di conto economico e di stato patrimoniale con le risultanze della contabilità finanziaria.

Si ricorda che la codifica funzionale in missioni e programmi deve essere attribuita anche alle scritture di assestamento della contabilità economico-patrimoniale.

9.5.1. Controlli specifici sul Conto Economico

Componenti positivi della gestione

La voce A1 dovrà trovare conciliazione con gli accertamenti di competenza del titolo I dell'entrata al netto degli accertamenti del piano finanziario (di seguito p.f.) "E.1.03.00.00.000" che confluiscono nella voce A2 e di eventuali tributi in c/capitale.

La voce A3a deve trovare conciliazione con gli accertamenti del titolo II dell'entrata.

La voce A3b è relativa all'importo annuale dei contributi agli investimenti che compensa il livello degli ammortamenti imputati nei costi e calcolati sulle opere e sui beni finanziati con gli stessi contributi.

La voce A3c dovrà esprimere un saldo pari agli accertamenti per contributi agli investimenti del titolo IV dell'entrata al netto della quota oggetto di risconto passivo. In contabilità economico patrimoniale si provvede a riscontare il provento da contributo agli investimenti e a imputarlo sui diversi esercizi a cui il bene concorre secondo utilità.

Le voci A4a, A4b e A4c devono trovare conciliazione con gli accertamenti di competenza delle rispettive categorie di entrata:

- | | |
|--|------------------|
| › Vendita di beni | E.3.01.01.00.000 |
| › Entrate dalla vendita di servizi | E.3.01.02.01.000 |
| › Proventi derivanti dalla gestione dei beni | E.3.01.03.00.000 |

Tra gli elementi da valutare al fine di una conciliazione si segnalano: l'IVA, i ratei e i risconti.

Le voci A5, A6 e A7 sono correlate alla valutazione del magazzino e alla gestione dei cespiti realizzati in economia. Si tratta di voci raramente utilizzate dagli enti locali.

In A8 gli importi devono trovare conciliazione con le altre entrate del titolo III come i "Proventi derivanti dall'attività di controllo e repressione delle irregolarità e degli illeciti" o parte dei "Rimborsi e altre entrate correnti" e le "Altre entrate n.a.c."

Componenti negativi della gestione

Le voci B9, B10 e B11 devono trovare una conciliazione con gli impegni imputati (liquidazioni eseguite e liquidazioni da eseguire) dei rispettivi terzi livelli del piano integrato dei conti:

- | | |
|-----------------------------|------------------|
| › Acquisto di beni | U.1.03.01.00.000 |
| › Acquisto di servizi | U.1.03.02.00.000 |
| › Utilizzo di beni di terzi | U.1.03.02.07.000 |

Ai fini della conciliazione si devono tenere in considerazione alcune componenti tra le quali l'IVA, i ratei, i risconti, etc.

I trasferimenti ed i contributi hanno le seguenti correlazioni:

- › voce B12a con gli impegni imputati nel p.f. "U.1.04.00.00.000";
- › voce B12b con gli impegni imputati nel p.f. "U.2.03.01.00.000";
- › voce B12c con gli impegni imputati nel p.f. "U.2.03.02.00.000, U.2.03.03.00.000, U.2.03.04.00.000, U.2.03.05.00.000".

La voce B13, relativa al personale, deve trovare conciliazione con gli impegni imputati nel macroaggregato 1 al netto della dinamica dei ratei passivi dovuta al salario accessorio e di alcune componenti salariali che la matrice imputa nei costi della gestione straordinaria.

Nelle voci B14a, B14b e B14c devono essere rilevati gli ammortamenti in coerenza con le scritture inventariali.

Nella voce B14d deve essere rilevato l'incremento annuale del fondo svalutazione crediti. Si ricorda che l'importo del fondo svalutazione crediti risultante dai "DCA rendiconto stato patrimoniale" deve essere uguale o superiore all'accantonamento per Fondo crediti di dubbia esigibilità al 31/12 nel risultato di amministrazione.

La voce B15 attiene alla gestione del magazzino.

Nelle voci B16 e B17 vanno rilevati, con una scrittura manuale, gli accantonamenti di competenza per i rischi da soccombenza contenzioso, altre passività potenziali, TFM del Sindaco o Presidente, etc.

Nella voce B18 sono collocati gli impegni di alcuni p.f. residuali quali "Rimborsi e poste correttive delle entrate" o "Altre spese correnti" o imposte e tasse diverse dall'IRAP.

Proventi ed oneri finanziari

Tali componenti trovano conciliazione con accertamenti ed impegni dei seguenti piani finanziari:

› Interessi attivi	E.3.03.00.00.000
› Altre entrate da redditi da capitale	E.3.04.00.00.000
› Interessi passivi	U.1.07.00.00.000

In particolare per le voci C19a e C19b si dovrà tenere conto dei dividendi o utili percepiti da società valutate con il metodo del patrimonio netto.

Rettifiche di valore delle attività finanziarie

Le voci D22 e D23 sono principalmente utilizzate con scritture manuali per l'adeguamento dei valori delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto.

Proventi ed oneri straordinari

Nella voce E24a sono indicati gli accertamenti per permessi da costruire che finanziano gli interventi di manutenzione ordinaria collocati nella spesa corrente.

I proventi da trasferimenti in conto capitale (E24b) trovano conciliazione con gli accertamenti imputati nel p.f. "E.4.03.00.00.000".

Tra le sopravvenienze attive (E24c) si segnalano i maggiori residui attivi e le rettifiche del fondo svalutazione crediti dovute alla riscossione di crediti in precedenza svalutati e le donazioni di beni, per le quali va tenuto conto della necessità di effettuare il risconto passivo in correlazione al piano di ammortamento.

Tra le insussistenze del passivo si segnalano i minori residui passivi al netto di quelli del titolo II correlati ad un'immobilizzazione in corso.

Il piano dei conti integrato dettaglia come segue le sopravvenienze attive e le insussistenze del passivo:

› 5.2.2	Insussistenze del passivo
› 5.2.2.01	Insussistenze del passivo
› 5.2.2.01.01	Insussistenze del passivo
› 5.2.2.01.01.001	Insussistenze del passivo
› 5.2.3	Sopravvenienze attive
› 5.2.3.01	Rimborsi di imposte
› 5.2.3.01.01	Entrate per rimborsi di imposte indirette
› 5.2.3.01.01.001	Entrate per rimborsi di imposte indirette

- › 5.2.3.01.02 Entrate da rimborsi di imposte dirette
- › 5.2.3.01.02.001 Entrate da rimborsi di imposte dirette
- › 5.2.3.99 Altre sopravvenienze attive
- › 5.2.3.99.99 Altre sopravvenienze attive
- › 5.2.3.99.99.001 Altre sopravvenienze attive

Nella voce E24d confluiscono le plusvalenze per alienazione di beni, partecipazioni e titoli.

Nella voce E24e confluiscono:

- › 5.2.9.01.01 Entrate derivanti da conferimento immobili a fondi immobiliari
- › 5.2.9.99.99 Altri proventi straordinari n.a.c.

Per quanto riguarda gli oneri straordinari si fa presente che la voce E25a “Trasferimenti in conto capitale” deve trovare conciliazione con gli impegni dei p.f. “U.2.04.00.00.000”. Per quanto riguarda la voce E25b si segnalano i minori residui attivi non coperti dal fondo svalutazione crediti, il dettaglio del piano dei conti è il seguente:

- › 5.1.1 Sopravvenienze passive
- › 5.1.1.01 Arretrati al personale dipendente
- › 5.1.1.01.01 Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato
- › 5.1.1.01.01.001 Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo indeterminato
- › 5.1.1.01.02 Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato
- › 5.1.1.01.02.001 Arretrati per anni precedenti corrisposti al personale a tempo determinato
- › 5.1.1.02 Arretrati per oneri per il personale in quiescenza: pensioni, pensioni integrative e altro
- › 5.1.1.02.01 Arretrati per oneri per il personale in quiescenza: pensioni, pensioni integrative e altro
- › 5.1.1.02.01.001 Arretrati per oneri per il personale in quiescenza: pensioni, pensioni integrative e altro
- › 5.1.1.03 Rimborsi
- › 5.1.1.03.02 Rimborsi di imposte
- › 5.1.1.03.02.001 Rimborsi di imposte e tasse correnti
- › 5.1.1.03.02.002 Rimborsi di imposte in conto capitale in uscita

- › 5.1.1.99 Altre sopravvenienze passive
- › 5.1.1.99.99 Altre sopravvenienze passive
- › 5.1.1.99.99.999 Altre sopravvenienze passive
- › 5.1.2 Insussistenze dell'attivo
- › 5.1.2.01 Insussistenze dell'attivo
- › 5.1.2.01.01 Insussistenze dell'attivo
- › 5.1.2.01.01.001 Insussistenze dell'attivo

Nella voce E25c confluiscono le minusvalenze per alienazione di beni, partecipazioni e titoli.

La voce E25d "Altri oneri straordinari" è composta da:

- › 5.1.9.01.01.001 Rimborsi in conto capitale ad Amministrazioni Centrali di somme non dovute o incassate in eccesso
- › 5.1.9.01.01.002 Rimborsi in conto capitale ad Amministrazioni Locali di somme non dovute o incassate in eccesso
- › 5.1.9.01.01.003 Rimborsi in conto capitale a Enti Previdenziali di somme non dovute o incassate in eccesso
- › 5.1.9.01.01.004 Rimborsi in conto capitale a Famiglie di somme non dovute o incassate in eccesso
- › 5.1.9.01.01.005 Rimborsi in conto capitale a Imprese di somme non dovute o incassate in eccesso
- › 5.1.9.01.01.006 Rimborsi in conto capitale a Istituzioni Sociali Private di somme non dovute o incassate in eccesso
- › 5.1.9.01.01.999 Altri oneri straordinari

In ultimo nella voce 26 deve essere collocata l'IRAP, sia commerciale che istituzionale dell'esercizio.

9.5.2. Controlli specifici sullo Stato patrimoniale

Stato Patrimoniale Attivo

L'Organo di revisione deve verificare che le modifiche delle immobilizzazioni immateriali e materiali siano coerenti con l'aggiornamento dell'inventario e le movimentazioni in partita doppia della matrice per i p.f. del titolo II al netto di quelli correlati al conto economico come i contributi agli investimenti o i trasferimenti in conto capitale.

Per quanto riguarda le partecipazioni è necessario verificare la coerenza della classificazione rispetto alla definizione di Gruppo Amministrazione Pubblica GAP e perimetro

di consolidamento e valutare la corretta valorizzazione con il metodo del costo o del patrimonio netto.

Rimanenze

Nel caso in cui sia indicato un valore, l'Organo di revisione deve verificare la variazione intervenuta nell'esercizio. Deve essere altresì valutata la necessità o meno di una contabilità di magazzino.

Crediti

La principale verifica riguarda la correlazione tra i crediti e i residui attivi. A tal fine può essere utilizzata, ad esempio, una tabella come la seguente:

Crediti dello Sp	(+)
FCDE economica	(+)
Depositi postali	(+)
Depositi bancari	(+)
Saldo Iva	(-)
Crediti stralciati	(-)
Accertamenti pluriennali titolo V e VI	(-)
Altri residui non connessi a crediti	(+)
RESIDUI ATTIVI =	
quadratura	

Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzi

Nella voce C III 1 e 2 vanno collocati i titoli e le partecipazioni non immobilizzate con particolare riferimento alle società di cui si è deliberato la dismissione nell'ambito del piano di razionalizzazione.

Disponibilità liquide

Nelle disponibilità liquide oltre al saldo di tesoreria al 31/12 devono essere valorizzati anche i saldi dei c/c postali e ogni altra disponibilità liquida.

Ratei e risconti attivi

Si ricorda che tutte le scritture che non derivano dalla contabilità finanziaria devono essere effettuate secondo la logica della partita doppia e attraverso il piano dei conti integrato.

Stato Patrimoniale Passivo

Patrimonio netto

L'Organo di revisione deve sempre verificare la differenza di patrimonio netto tra un esercizio e l'altro.

A tale fine è utile predisporre il prospetto delle variazioni delle voci di patrimonio netto.

I. Fondo di dotazione

Il fondo di dotazione risulta dalla differenza tra attivo e passivo al netto delle riserve e del risultato economico dell'esercizio.

Rappresenta la parte di patrimonio netto a garanzia della struttura patrimoniale dell'ente ed è incrementato, in sede di delibera consiliare di approvazione rendiconto, mediante destinazione del risultato economico positivo.

In caso di incapienza a fronte di determinazione di riserve indisponibili che rendono il fondo di dotazione negativo, o anche solo anormalmente basso, l'ente provvede in sede di rendiconto a destinare l'intero risultato economico positivo di esercizio ad incremento del fondo di dotazione.

In caso di risultato economico negativo di esercizio, l'ente provvede a coprire la perdita utilizzando unicamente le riserve disponibili, non incidendo sul fondo di dotazione né sulle riserve indisponibili. Se le riserve disponibili sono di ammontare inferiore alla perdita d'esercizio da coprire, l'ente provvede a portare a nuovo la parte di perdita non coperta.

II. Riserve

Le riserve da risultato economico di esercizi precedenti possono essere determinate in sede di riclassificazione e prima applicazione del principio di contabilità economico patrimoniale sulla base dei risultati economici degli ultimi anni. La scelta di quanti anni prendere in considerazione è lasciata all'ente, non producendosi alcun effetto sostanziale sul patrimonio netto, ma solo sul riparto tra fondo di dotazione e riserve. I comuni con popolazione inferiore a 3.000 abitanti che negli ultimi anni non hanno redatto il conto economico verificheranno il risultato economico confrontando la variazione del patrimonio netto tra i diversi esercizi.

Le riserve da capitale derivano da variazioni del patrimonio netto diverse dai risultati economici d'esercizio, in particolare dall'operazione di rettifica di valore delle immobilizzazioni e dai trasferimenti di capitale.

Le riserve da permessi di costruire sono date, in sede di riclassificazione, dall'ammontare delle voci BII "Conferimenti da concessioni da edificare" riportata nel conto del

patrimonio di cui al D.P.R. 194/1996. Anche per questo motivo il primo patrimonio netto riclassificato differisce dal patrimonio netto risultante dall'ultimo rendiconto approvato in vigenza dei precedenti modelli patrimoniali. Successivamente, tali riserve sono incrementate a seguito dell'accertamento delle entrate da titoli abitativi, proventi da permessi di costruire, rilevate in contabilità finanziaria a Titolo IV e destinate a finanziare spesa in conto capitale. Si provvederà a ridurre quota di riserva (registrando in dare) in caso di restituzione di proventi da permessi di costruire nei casi consentiti dalla legge.

Le riserve indisponibili da beni demaniali, patrimoniali indisponibili e beni culturali vincolati derivano dalla consistenza dei relativi cespiti, al netto del fondo di ammortamento. Le altre riserve indisponibili comprendono il valore del fondo di dotazione conferito in enti le cui partecipazioni non hanno valore di liquidazione e gli utili derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto per la valutazione delle partecipazioni societarie. Il loro valore aumenta in corrispondenza di nuovi apporti al capitale degli enti privi di valore di liquidazione e di risultati economici positivi delle società partecipate; si riduce in corrispondenza del decremento del valore della partecipazione e per scioglimento dell'ente. Il valore della riserva si riduce anche in caso di distribuzione di utili delle società partecipate e controllate.

III. Risultato economico dell'esercizio

Tale voce espone il risultato economico dell'esercizio, derivante dal conto economico ovvero dalla differenza tra ricavi/proventi e costi/oneri. L'anno successivo le risultanze della variazione del patrimonio netto andranno a collocarsi nel risultato economico di esercizi precedenti.

In sede di riclassificazione dal conto del patrimonio di cui al D.P.R. n. 194/1996 al conto di stato patrimoniale di cui al D.Lgs. n. 118/2011 la voce risultato economico dell'esercizio non deve essere valorizzata.

Fondi

I fondi rischi devono trovare conciliazione con quanto accantonato nel risultato di amministrazione al netto del fondo accantonamento per le società in perdita ai sensi del Testo Unico delle società a partecipazione pubblica - Tusp.

Debiti

La verifica più importante è quella della correlazione tra i debiti e i residui passivi. A tal fine può essere utilizzata, ad esempio, una tabella come la seguente:

Crediti dello Sp	(+)
Debiti	(+)
Debiti da finanziamento	(-)
Saldo iva (se a debito)	(-)
Residuo titolo IV + interessi mutuo	(+)
Residuo titolo V anticipazioni	(+)
Impegni pluriennali titolo III e IV*	(-)
Altri residui non connessi a debiti	(+)
RESIDUI PASSIVI =	
quadratura	

* al netto di debiti di finanziamento

Ai fini del controllo del Fondo crediti dubbia esigibilità FCDE si propone la seguente tabella di controllo:

FCDE economica	(+)
Crediti stralciati	(+)
FCDE finanziaria	(+)
quadratura	

Ratei e risconti passivi

Anche in questo caso l'Organo di revisione deve verificare l'effettiva redazione delle scritture in partita doppia. Particolare attenzione va posta sui movimenti dei contributi agli investimenti.

9.6. Scritture di assestamento

Particolare attenzione deve essere riservata alle scritture di assestamento, per rilevare in contabilità economico patrimoniale movimenti che non rientrano nella contabilità integrata e comunque nella matrice di correlazione. In ogni caso tutte le scritture di assestamento devono essere effettuate con il piano integrato dei conti.

Si individuano, tra gli altri:

- › Accantonamento a fondo crediti dubbi, fondo rischi contenzioso ed altri rischi, fondo oneri futuri. L'accantonamento di tali poste in contabilità finanziaria non prevede né l'impegno, né tantomeno la liquidazione. Pertanto, posto che la matrice di correlazione utilizza la liquidazione come sistema di collegamento per la parte spesa, occorre procedere con scritture manuali.
- › Collegamento entrata proventi da concessioni edilizie in funzione della tipologia di spesa finanziata. Se i proventi da permessi a costruire finanziano investimenti occorre garantire collegamento in contabilità generale con la specifica riserva indisponibile nel patrimonio netto.
- › Fatture ricevute da liquidare e fatture da ricevere, devono comportare la necessaria imputazione a conto economico in chiusura d'esercizio, per non correre il rischio che vadano a incidere sulla competenza economica dell'esercizio successivo quando tali fatture saranno liquidate.
- › In caso di crediti tributari, tariffari, da canoni maturati ma non ancora fatturati occorre procedere ad imputazione in conto economico del provento e a registrazione del credito in stato patrimoniale. Normalmente la matrice di correlazione garantisce tale collegamento al momento dell'accertamento. In caso di somme non ancora accertate (accertamenti per cassa nei casi ammessi) occorre procedere con registrazioni manuali in contabilità economico patrimoniale.
- › Risconti passivi e risconti attivi a cavallo d'anno, sono registrati in corrispondenza dell'attribuzione del periodo di competenza.
- › In caso di finanziamento di spesa in conto capitale con entrate correnti, occorre procedere a sospendere il ricavo generato dalle entrate correnti, mediante risconto passivo.
- › Occorre sospendere, mediante risconto passivo, il ricavo generato dalle entrate correnti vincolate anche nel caso in cui l'eccedenza della parte corrente vincolata confluisca in avanzo di amministrazione. Quando successivamente si applicherà avanzo di amministrazione in parte corrente, si determinerà un costo che sarà coperto dall'imputazione della quota di ricavo in precedenza sospesa; in casi di mancata rilevazione del risconto si determinerebbe uno squilibrio economico nell'anno in cui si applica l'avanzo (posto che l'applicazione dell'avanzo di amministrazione non genera alcuna rilevazione in contabilità generale).
- › In caso di finanziamento di spesa in conto capitale con contributi agli investimenti di parte capitale, occorre sospendere il ricavo per contributi agli investimenti me-

dante risconto passivo e successiva incidenza a conto economico come quota annuale di contributi agli investimenti non appena l'investimento entra in funzione.

- › Ratei passivi per imputazione di costi di personale, per produttività e salario accessorio di fine anno, sull'esercizio di competenza, posto che in contabilità finanziaria tali voci sono oggetto di reimputazione con finanziamento tramite fondo pluriennale vincolato. In sede di liquidazione, nell'anno n+1, di produttività e salario accessorio dell'anno n, si provvederà a chiudere il rateo passivo.
- › Per il primo anno di applicazione della contabilità economico patrimoniale, adeguamento del fondo svalutazione crediti, fondo rischi e oneri, fondi ammortamenti. Per il calcolo degli ammortamenti, occorre incorporare il valore del terreno edificato dal valore dell'immobile e ridurre il fondo delle quote ammortamento relative al terreno calcolate gli anni precedenti.
- › Adeguamento del valore delle partecipazioni societarie al criterio del patrimonio netto. L'accantonamento in contabilità finanziaria per perdite società partecipate di cui art. 21 D.Lgs. n. 175/2016 non comporta in contabilità economico patrimoniale accantonamento corrispondente, posto che la perdita è già contabilizzata nel valore della partecipazione, tramite applicazione del metodo del patrimonio netto.
- › Rettifica del credito e del provento in caso di reimputazione di entrata corrente per modifica esigibilità. Si evidenzia il caso delle rateizzazione di tributi e tariffe. La reimputazione di accertamento per modifica di esigibilità non deve comportare doppia rilevazione in contabilità economico patrimoniale.
- › Imputazione su esercizi successivi secondo esigibilità di entrate Titolo V – VI – VII, comporta la registrazione immediata in contabilità economico patrimoniale del credito per l'intero importo (anziché per la sola quota imputata in contabilità finanziaria). Negli anni successivi occorre impedire che le successive imputazioni in contabilità finanziaria secondo esigibilità facciano sorgere nuove scritture in contabilità economico patrimoniale. Stessa procedura è da seguire per le spese di cui Titolo III – IV – V.
- › Per i crediti di dubbia esigibilità, occorre garantire la correlazione con l'attivo patrimoniale (circolante ma anche attivo immobilizzato in molti casi) e il fondo svalutazione crediti, affinché siano esposti in patrimonio al netto del fondo svalutazione.
- › Per i beni demaniali, posto che nel piano dei conti integrato non sono presenti tutti i fondi ammortamento e che quindi la procedura automatizzata non consente di portare il valore in corrispondenza di ogni categoria di bene, occorre procedere a riportare il calcolo dell'ammortamento rilevato in sede di inventario nei singoli cespiti.
- › Circa le miglorie effettuate su beni di terzi, se danno utilità pluriennale occorre il parere obbligatorio dell'Organo di revisione e per l'ente che le ha effettuate comportano la registrazione dell'onere, in dare, ad incremento delle immobilizzazio-

ne immateriali; viceversa, se non si rileva utilità pluriennale, non occorre il parere dell'Organo di revisione e si rileva un costo d'esercizio. Tale decisione di spesa deve essere motivata dalla convenienza economica.

- › Circa le miglorie su beni propri effettuate da terzi, occorre incrementare il cespite e contabilizzare il trasferimento in conto capitale "in natura", con registrazione di provento per contributo agli investimenti e successiva sospensione mediante risciuto passivo. La stessa operazione è registrata, a regolarizzo, anche in contabilità finanziaria, come riportato nel punto 1 del principio di competenza finanziaria potenziata, All. 4/2 D.Lgs. n. 118/2011 e smi.
- › Le opere di urbanizzazione a scomputo, comportano, nell'esercizio in cui l'opera viene retrocessa al Comune, la registrazione dell'aumento dell'attivo immobilizzato in dare e le riserve da permessi di costruire in avere. Stessa procedura mediante regolarizzo anche in contabilità finanziaria, viene seguita per l'acquisizione di aree e compendi patrimoniali su piani urbanistici e per le donazioni.
- › In caso di restituzione ai cittadini di oneri di urbanizzazione da loro versati, si provvederà a ridurre riserva disponibile.
- › I lavori di manutenzione straordinaria su beni di proprietà dell'ente sostenuti in economia comportano la registrazione in dare dell'incremento bene oggetto di manutenzione o realizzazione e in avere delle rettifiche di costo, per personale, beni e servizi, già registrato.

Particolare attenzione va riservata alla verifica:

- › del sistema di rilevazione in contabilità finanziaria e in contabilità economico patrimoniale dell'Iva split istituzionale; Iva split commerciale; Iva reverse charge;
- › delle rimanenze finali di beni destinati alla vendita e collegamento con rimanenze iniziali;
- › delle rimanenze iniziali di prodotti di consumo e collegamento con rimanenze iniziali;
- › del calcolo quote di ammortamento con nuove aliquote ministeriali a partire dall'entrata in vigore del principio contabile allegato 4/3 D.Lgs. 118/2011 e s.m.i. con possibilità di utilizzare aliquote maggiori sulla base della vita utile dei singoli beni;
- › della capitalizzazione di costi il cui impegno è sorto in spesa corrente. È il caso ad esempio delle spese per elezioni comunali, il cui costo deve essere capitalizzato in cinque anni, posta la durata del mandato;
- › dell'aumento della riserva indisponibile da beni demaniali patrimoniali indisponibili, culturali vincolati a seguito di contabilizzazione manutenzioni straordinarie

o altri incrementi. Decremento della stessa riserva in fase di ammortamento dei relativi cespiti;

- › dell'esposizione nell'attivo circolante del saldo in Banca d'Italia. Considerato che le scritture automatizzate movimentano il conto tesoreria occorre portare in dare il valore del saldo in Banca d'Italia e in avere la riduzione del conto di tesoreria;
- › dell'esposizione nell'attivo circolante del saldo del conto corrente postale e acceramento in contabilità finanziaria;
- › dell'inserimento nei conti d'ordine degli impegni su esercizi futuri, ovvero degli impegni ad esigibilità differita. Rientrano in questa voce le obbligazioni giuridicamente perfezionate non ancora esigibili, con esigibilità su esercizi futuri, finanziati da entrate giuridicamente perfezionate, già esigibili oppure ad esigibilità differita. Si conteggiano il fondo pluriennale vincolato determinato in spesa (al netto di quella parte riferibile ai ratei e ai risconti cfr. punto 9.4) e gli impegni coperti con contributi a rendicontazione o altre entrate con esigibilità correlata alla spesa.

Per approfondimenti si rimanda al principio contabile e ai controlli inseriti nella schema di relazione dell'organo di revisione al rendiconto della gestione redatta dal Consiglio nazionale dei Dottori commercialisti e degli esperti contabili.

9.7. Conti d'ordine

I conti d'ordine rappresentano annotazioni di memoria, a corredo della situazione patrimoniale, finalizzati a rilevare rischi, impegni, beni di terzi che non hanno ancora prodotto effetti sul patrimonio dell'ente ma che potrebbero produrne in seguito. I criteri di iscrizione e di valutazione seguono quanto indicato nel principio contabile OIC n. 22 e dal codice civile all'art. 2424 comma 4.

Gli accadimenti relativi ad operazioni di scambio o comunque di gestione che abbiano comportato movimento di denaro con variazione monetaria, oppure l'insorgere di credito o debito con variazione finanziaria, non possono essere registrati nei conti d'ordine, richiedendo invece una scrittura in gestione.

La registrazione del conto d'ordine secondo il metodo della partita doppia comporta una registrazione di un conto all'oggetto, che individua l'aspetto originario della registrazione, e di un conto al soggetto. I due conti sono movimentati in sezioni opposte, addebitati e accreditati per lo stesso importo.

I conti d'ordine comprendono impegni su esercizi futuri; beni di terzi in uso; beni dati in uso a terzi; garanzie prestate a amministrazioni pubbliche; garanzie prestate a imprese controllate; garanzie prestate a imprese partecipate; garanzie prestate a altre imprese.

Gli impegni giuridicamente già rilevati ed assunti sulla competenza di esercizi futuri, fanno riferimento a beni, servizi, lavori che saranno fruiti negli esercizi futuri, con impegno contabile giuridicamente perfezionato entro la fine dell'esercizio e con esigibilità attesa negli esercizi futuri.

Le garanzie prestate, oltre a comportare registrazione nei conti d'ordine, richiedono specifico accantonamento in contabilità finanziaria, al fine di rilevare, e fronteggiare, il rischio di escussione sull'ente.

10. Controlli sugli organismi partecipati

Indice

10.1. L'organo di revisione negli Enti Locali partecipanti: inquadramento generale	199
10.2. Gli organismi partecipati	199
10.3. Acquisizione della documentazione, verifiche preliminari e verifiche periodiche che coinvolgono gli equilibri di bilancio dell'ente locale	200
10.3.1. Verifiche preliminari	200
10.3.2. Controlli sul modello di governance	200
10.3.3. Verifiche periodiche sugli equilibri finanziari dell'ente	202
10.3.4. Verifica saldi reciproci tra ente e Organismi partecipati	202
10.4. Flussi informativi tra l'organo di revisione e gli organi di controllo degli organismi partecipati	203
10.5. Acquisto di partecipazioni e costituzione di organismi partecipati	204
10.5.1. Gestione dei servizi da parte dell'ente locale	204
10.5.2. Acquisto di partecipazioni e costituzione di organismi partecipati: inquadramento generale	204
10.5.3. Acquisizione di partecipazioni e costituzione di aziende speciali e istituzioni	205
10.5.4. Acquisizione di partecipazioni e costituzione di società a partecipazione pubblica	206
10.5.5. Le attività realizzabili e le finalità perseguibili mediante le società a partecipazione pubblica	207
10.6. Alienazione di una partecipazione in una società pubblica	210
10.7. Verifiche preliminari e periodiche specifiche sulle aziende speciali e le istituzioni	211
10.8. Verifiche preliminari specifiche sulle società a partecipazione pubblica	212
10.8.1. La revisione straordinaria delle partecipazioni pubbliche	212

10.8.2. Gli statuti delle società a controllo pubblico	212
10.8.3. La gestione del personale	213
10.9. Verifiche periodiche specifiche sulle società a partecipazione pubblica	213
10.9.1. La razionalizzazione periodica delle partecipazioni societarie pubbliche	213
10.9.2. Le società in house	215
10.9.3. Le società a partecipazione mista pubblico-privata	216
10.9.4. Controlli in caso di crisi d'impresa	217
10.9.5. Verifiche sull'organo amministrativo e di controllo delle società a controllo pubblico	219
10.10. Controlli in materia di trasparenza e anticorruzione	222
10.10.1. Controlli sugli adempimenti comunicativi dell'ente locale	222
10.10.2. Controlli sugli adempimenti degli Organismi partecipati	222

10.1. L'organo di revisione negli Enti Locali partecipanti: inquadramento generale

Il presente principio è diretto a richiamare tutti gli adempimenti che devono essere tenuti presenti dall'Organo di revisione in relazione alla gestione degli organismi partecipati dagli enti locali che, come noto, sono molteplici.

In particolare, l'Organo di revisione di un ente Locale deve svolgere una duplice funzione di controllo:

- › diretta, ovvero deve vigilare sull'ottemperamento e sul corretto adempimento da parte dell'ente locale degli obblighi imposti direttamente in capo a quest'ultimo dalla legge, dallo statuto ecc.;
- › indiretta, ovvero deve verificare che l'ente locale vigili sul rispetto degli obblighi da parte dei propri organismi partecipati senza, tuttavia, entrare nel merito di tale controllo.

Nell'ambito dell'attività di collaborazione con l'Organo consiliare ex art. 239 comma 1 lettera b), del D. Lgs. n. 267/2000 (di seguito anche Tuel) si affianca la funzione di vigilanza e controllo sotto il profilo contabile, amministrativo e gestionale, che dovendo riguardare i principali ambiti di competenza dell'ente, riguarda anche i rapporti con gli organismi partecipati.

10.2. Gli organismi partecipati

Ai fini del presente principio con "organismi partecipati" si intendono

- › le "Aziende speciali" (art. 114, comma 1, D.Lgs. n. 267/2000);
- › le "Istituzioni" (art. 114, comma 2, D.Lgs. n. 267/2000);
- › i consorzi (art. 31, comma 1, D.Lgs. n. 267/2000), cui si applicano le disposizioni relative alle aziende speciali;
- › le società a partecipazione pubblica (art. 2, comma 1, D.Lgs. n. 175/2016 – Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica Tusp).

10.3. Acquisizione della documentazione, verifiche preliminari e verifiche periodiche che coinvolgono gli equilibri di bilancio dell'ente locale

10.3.1. Verifiche preliminari

L'Organo di revisione, all'atto del suo insediamento, in merito agli organismi partecipati, dovrà richiedere all'ente Locale i seguenti documenti e informazioni:

- › l'elenco delle società e degli organismi partecipati dall'ente locale con l'indicazione dell'attività da essi svolta;
- › informazioni circa il Modello di governance adottato dall'ente locale per la gestione delle proprie società e dei propri organismi partecipati;
- › la delibera dell'organo esecutivo che individua il Gruppo Amministrazione Pubblica di cui al principio applicato concernente il bilancio consolidato, allegato 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i., e l'ultimo bilancio consolidato approvato;
- › lo Statuto delle società e degli organismi partecipati;
- › gli ultimi tre bilanci della società e degli organismi partecipati con i relativi allegati obbligatori;
- › il budget annuale con evidenziati i rapporti finanziari previsti con l'ente locale controllante;
- › situazioni infra-annuali e/o report economico-finanziari periodici;
- › le delibere assembleari e degli altri organi sociali che possano comportare oneri per l'ente locale;
- › i contratti di servizio stipulati tra l'ente locale e le società e gli organismi partecipati.

L'Organo di revisione in relazione alla fase della programmazione e verifica del sistema di controllo interno, deve anche verificare la validità, l'efficienza e l'adeguatezza delle modalità adottate dall'ente per lo svolgimento delle attività di indirizzo e controllo attuate in relazione agli organismi partecipati.

10.3.2. Controlli sul modello di governance

L'Organo di revisione deve valutare il modello organizzativo e il sistema di controllo interno che l'ente ha adottato per la gestione dei propri organismi partecipati. Il procedimento di esternalizzazione di un servizio pubblico costituisce una scelta strategica,

operata dall'ente, per l'organizzazione e la gestione di un'area di attività o di servizi, in vista del raggiungimento di standard qualitativi elevati.

Esternalizzare richiede, a monte, la pianificazione e la valutazione del rapporto costi-benefici, in modo da verificare che l'esternalizzazione, nel caso concreto, risulti la scelta preferibile rispetto alla formula organizzativa dove tale esternalizzazione non è prevista. L'ente deve adottare modalità organizzative e strumenti operativi funzionali all'azione di monitoraggio e controllo, ovvero essere dotato di una struttura adeguata allo svolgimento del monitoraggio periodico sull'andamento della gestione dei propri organismi partecipati, così da poter intervenire nel caso in cui si dovesse rilevare la necessità di porre in essere azioni correttive che riportino l'azione degli organismi partecipati in linea con gli obiettivi assegnati dall'ente stesso. Il monitoraggio dell'ente che esternalizza deve essere continuo e costante e non può ridursi a un controllo *ad hoc*; a sua volta, l'organismo partecipato deve essere messo in condizione di perseguire un risultato efficiente.

La struttura del modello di governance deve perseguire lo scopo di monitorare la coerenza, l'efficienza, l'efficacia e l'economicità gestionale degli organismi partecipati.

A tal riguardo, lo stesso Legislatore è intervenuto prevedendo, per le società partecipate non quotate, all'art. 147-*quater* del Tuel, una modalità di controllo interno per gli enti locali con popolazione superiore ai 15.000 abitanti che prescrive in capo a questi ultimi di provvedere al monitoraggio periodico sull'andamento delle predette società mediante la predisposizione di un adeguato sistema informativo e di controllo e previa definizione degli obiettivi gestionali cui la partecipata deve tendere.

I modelli di governance che l'ente locale può adottare possono essere di tre tipi:

- › il modello tradizionale: ogni settore dell'ente (lavori pubblici, ambiente) deve svolgere il controllo sulle società/organismi partecipati che hanno per oggetto l'attività del settore stesso;
- › il modello dipartimentale: all'interno dell'ente è istituito un ufficio per il controllo delle società/organismi partecipati, ossia una Unità organizzativa preposta a creare e mantenere un collegamento stabile tra l'ente e gli organismi partecipati; l'Unità di controllo svolge un ruolo di supporto per gli organi amministrativi nella definizione degli obiettivi strategici e, al tempo stesso, funge da riferimento costante per le società e gli organismi in fase di implementazione degli obiettivi individuati dall'ente;
- › il modello holding: l'ente costituisce una società che ha ad oggetto il controllo di tutte le società avendo anche la proprietà delle partecipazioni. Questo modello deve essere applicato esclusivamente agli enti di grandi dimensioni.

10.3.3. Verifiche periodiche sugli equilibri finanziari dell'ente

Tenuto conto che l'andamento degli organismi e delle società partecipati può avere dei riflessi, da un punto di vista economico-finanziario, anche sul bilancio dell'ente locale, l'Organo di revisione di quest'ultimo deve richiedere, annualmente, all'ente una tabella che riepiloghi, per ogni organismo partecipato, il risultato finale dell'esercizio (nel caso di risultato negativo è necessario esaminare i riflessi sul bilancio dell'ente e l'entità della perdita in rapporto al capitale; in caso di risultato positivo, occorrerà esaminare le motivazioni proposte in relazione alla destinazione dell'utile), gli estremi di approvazione del bilancio o del rendiconto e le relazioni degli Organi di controllo.

Il controllo sugli equilibri finanziari è poi svolto, periodicamente, sotto la direzione e il coordinamento del Responsabile del servizio finanziario e mediante la vigilanza dell'Organo di revisione; quest'ultimo, infatti, deve esprimere il proprio parere sulla delibera del permanere degli equilibri di competenza e di cassa e sulla delibera di variazione di assestamento generale. A tal fine, è necessario che l'Organo di revisione richieda, tenuto conto delle dimensioni e della struttura dell'organismo e società, un bilancio infrannuale, o una situazione economica infrannuale, o dei report economico-finanziari periodici. A tal fine, giova ricordare che le aziende speciali e le istituzioni devono essere in equilibrio economico e, quindi, in caso di risultato negativo, l'ente deve intervenire trovando al proprio interno, le risorse necessarie a finanziare l'azienda o l'istituzione.

Per ciò che concerne le Società a partecipazione pubblica, l'art. 21 del D.Lgs. n. 175/2016 stabilisce che, in caso di risultato di esercizio negativo, gli enti locali partecipanti, che adottano la contabilità finanziaria, devono accantonare nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione; a tal riguardo per "risultato" si intende, con riferimento alle società che redigono il bilancio consolidato, quello relativo a tale bilancio e, con riferimento alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, la differenza tra valore e costi della produzione, ai sensi dell'art. 2425 c.c..

L'importo accantonato va reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui venga deliberato il ripiano della perdita di esercizio o la dismissione della partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione.

10.3.4. Verifica saldi reciproci tra ente e Organismi partecipati

Al termine dell'esercizio, l'ente locale verifica, ai sensi dell'art. 11, comma 6, lett. j) del D.Lgs. n. 118/2011, i saldi dei propri crediti e debiti con quelli degli organismi e società partecipati e illustra gli esiti di tale verifica nella Relazione sulla gestione, evidenziando

le eventuali discordanze e fornendone la motivazione. L'Organo di revisione dell'ente locale deve effettuare l'asseverazione dei crediti e dei debiti risultanti dalla contabilità dello stesso. Inoltre, l'Organo di revisione deve accertarsi che gli organi di controllo degli organismi e società partecipati abbiano, a loro volta, trasmesso all'ente l'asseverazione dei crediti e dei debiti risultanti dalla loro contabilità. Nell'ipotesi che l'ente rilevi delle discordanze, quest'ultimo assume senza indugio, entro l'approvazione del rendiconto e comunque, nel caso di contestazioni, non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie. L'Organo di revisione, da parte sua, verifica le cause alla base delle suddette discordanze e:

- › se accerta che le suddette siano dovute a sfasature temporali derivanti dall'applicazione di principi contabili differenti, monitora, nel corso dei mesi successivi, la situazione sino a che le stesse non saranno risolte;
- › se accerta che le suddette siano dovute a un mancato impegno di risorse da parte dell'ente, in termini di residui passivi, a fronte di maggiori crediti dell'organismo o della società partecipati, controlla la reale ed effettiva esistenza di tali crediti ed eventualmente, in caso tale controllo dia esito positivo, verifica che l'ente attivi, entro l'approvazione del rendiconto, la procedura di cui all'art. 194 del Tuel relativa al riconoscimento della legittimità di debiti fuori bilancio.

10.4. Flussi informativi tra l'organo di revisione e gli organi di controllo degli organismi partecipati

L'Organo di revisione è chiamato a uno scambio periodico di dati e informazioni con gli organi di controllo degli organismi e società partecipati dell'ente locale. Tale flusso informativo deve, tuttavia, riguardare esclusivamente quelle informazioni che risultano essere necessarie al fine dello svolgimento della propria funzione all'interno dell'ente locale. Auspicabile sarebbe che l'Organo di revisione procedesse a degli incontri periodici con i singoli organi di controllo dei singoli organismi e società partecipati; tuttavia, stante la struttura e il numero delle partecipazioni di alcuni enti, è opportuno che l'Organo di revisione incontri i rappresentanti dei succitati organi di controllo almeno in fase di avvio della propria attività, in fase di rilascio e predisposizione della propria relazione sul rendiconto e del proprio parere sul bilancio di previsione e in fase conclusiva. Tale scambio di informativa dovrà essere necessariamente intensificato in caso di urgenza o in casi specifici che richiedano una maggiore frequenza.

L'Organo di revisione, tramite l'ente locale, può richiedere agli organi di controllo degli organismi partecipati:

- › le comunicazioni, se effettuate, destinate all'ente locale;
- › l'esistenza di fatti censurabili o di irregolarità e tutti i dati e le informazioni che, a giudizio dell'organo di controllo, possano costituire indizi di un comportamento illegittimo o comunque anomalo da parte dell'organismo o della società partecipati;
- › le relazioni o i verbali su qualsiasi documento e/o fatto il cui parere o il rilascio di una relazione da parte dell'organo di controllo è previsto espressamente dalla legge e/o abbia ricadute economico-finanziarie sull'ente locale.

10.5. Acquisto di partecipazioni e costituzione di organismi partecipati

10.5.1. Gestione dei servizi da parte dell'ente locale

L'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), n. 3 del Tuel, con le modalità stabilite dal regolamento dell'ente, deve rilasciare un parere circa le modalità di gestione dei servizi da parte dell'ente.

Inoltre, l'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 4, comma 16, del D.L. n. 138/2011, verifica il rispetto dei contratti di servizio, con riferimento alle società in house e a quelle partecipate dall'ente locale, nonché ogni loro eventuale aggiornamento e/o modifica secondo le modalità definite dallo Statuto dell'ente.

10.5.2. Acquisto di partecipazioni e costituzione di organismi partecipati: inquadramento generale

In generale, qualora l'ente intenda procedere alla costituzione o all'acquisizione di partecipazioni in di organismi e società partecipati, l'Organo di revisione deve asseverare, ai sensi dell'art. 3, commi 30 e 32, della L. n. 244/2007, il trasferimento delle risorse umane e finanziarie, e trasmettere una relazione:

- › alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della funzione pubblica;
- › al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato;

- › oltre a segnalare eventuali inadempimenti alle competenti Sezioni della Corte dei Conti.

Per poter adempiere a quest'obbligo, le verifiche da effettuare riguardano: la concordanza delle previsioni di business-plan con le previsioni annuali e pluriennali del bilancio dell'ente;

- › il corretto e puntuale inquadramento dei rapporti finanziari e fiscali tra l'ente e l'organismo partecipato, come risultante da specifici accordi o dal contratto di servizio;
- › l'adeguatezza delle risorse umane da trasferire sulla base del piano di fattibilità economico-finanziario allegato ai documenti di costituzione del nuovo organismo o di acquisto di partecipazione in organismo esistente;
- › l'adeguatezza e compatibilità di bilancio delle risorse finanziarie e strumentali da trasferire sulla base del piano di fattibilità economico-finanziario allegato ai documenti di costituzione del nuovo organismo o di acquisto di partecipazione in organismo esistente;
- › l'effettivo trasferimento di personale all'organismo partecipato;
- › la rideterminazione della dotazione organica dell'ente a seguito del trasferimento del personale all'organismo partecipato;
- › l'effettività delle risorse finanziarie trasferite in relazione all'ammontare individuato nell'atto di costituzione o di acquisto di partecipazioni.

10.5.3. Acquisizione di partecipazioni e costituzione di aziende speciali e istituzioni

L'Organo di revisione, ai sensi dell'art. 239, comma 1, lett. b), n. 3 del Tuel, deve rilasciare un parere obbligatorio in relazione alle proposte di costituzione o di partecipazione a organismi esterni da parte dell'ente e a tal fine lo stesso deve verificare che siano rispettate tutte le disposizioni contenute nel presente paragrafo e in quello relativo all'acquisizione di partecipazioni e alla costituzione di società a partecipazione pubblica.

L'Organo consiliare, ai sensi dell'art. 42, comma 2, lett. e), del Tuel è l'organo cui compete la costituzione di istituzioni e aziende speciali.

L'Organo consiliare conferisce il capitale di dotazione, determina le finalità e gli indirizzi che devono essere perseguiti, approva gli atti fondamentali, esercita la dovuta vigilanza, verifica i risultati della gestione e provvede alla copertura degli eventuali costi sociali dell'Azienda/Istituzione stessa.

A tal fine, sono necessari e devono essere approvati dal suddetto Organo, i seguenti documenti:

- › il piano-programma;
- › il budget economico almeno triennale.

10.5.4. Acquisizione di partecipazioni e costituzione di società a partecipazione pubblica

Gli enti locali, ai sensi dell'art. 3 del Tusp, possono partecipare esclusivamente a società, anche consortili, costituite in forma di società per azioni o di società a responsabilità limitata, anche in forma cooperativa. Nelle società per azioni controllate da un ente locale, il Collegio sindacale non può svolgere la funzione di revisione legale dei conti; mentre nelle società a responsabilità limitata controllate da un ente locale, lo statuto o l'atto costitutivo devono obbligatoriamente prevedere la nomina di un organismo di controllo (collegiale o monocratico) con funzioni di revisione legale dei conti.

L'acquisto di una partecipazione societaria, anche indiretta, o la partecipazione alla costituzione di una società deve essere analiticamente motivato dall'ente locale, con apposito atto deliberativo ai sensi dell'art. 5, comma 1, del Tusp.

L'art. 7, comma 1, del Tusp prevede che la deliberazione di partecipazione di un ente locale alla costituzione di una società o di acquisto di partecipazione in società già costituita (anche mediante sottoscrizione di aumento di capitale o partecipazione a operazioni straordinarie) sia adottato con deliberazione dell'Organo consiliare.

L'atto deliberativo deve:

- › evidenziare le necessità della società per il perseguimento delle finalità istituzionali di cui all'art. 4 del Tusp;
- › evidenziare le ragioni e le finalità che giustificano tale scelta, anche sul piano della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria, nonché di gestione diretta o esternalizzata del servizio affidato;
- › dare conto della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, efficacia ed economicità dell'azione amministrativa;
- › dare atto della compatibilità dell'intervento finanziario previsto con le norme dei trattati europei (in particolare con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato alle imprese).

L'atto deliberativo di costituzione della società o di acquisizione della partecipazione, diretta o indiretta, deve essere inviato alla Corte dei Conti, a fini conoscitivi, e all'Autorità garante della concorrenza e del mercato, la quale può esercitare i poteri di cui all'art. 21-bis della L. n. 287/1990, agendo sugli atti amministrativi che determinino distorsione

della concorrenza. Per gli atti deliberativi degli enti locali è competente la Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

Inoltre, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del Tusp lo schema di atto deliberativo deve essere sottoposto a forme di consultazione pubblica, secondo modalità da essi stessi disciplinate.

Gli oneri di motivazione analitica prescritti dall'art. 5 non operano nei casi in cui la costituzione di una società o l'acquisto di una partecipazione, anche attraverso aumento di capitale, avvenga in conformità a espresse previsioni legislative.

Ai sensi dell'art. 7 del Tusp, l'atto deliberativo di costituzione di una società deve contenere l'indicazione degli elementi essenziali dell'atto costitutivo, come previsti dagli artt. 2328 e 2463 c.c., rispettivamente per le S.p.a. e per le S.r.l. e deve essere pubblicato sul sito istituzionale dell'ente locale.

Se alla costituzione è prevista la partecipazione di soci privati, la scelta di questi ultimi deve avvenire con procedure di evidenza pubblica a norma dell'art. 5, comma 9, del D.Lgs. n. 50/2016 (cfr. paragrafo 10.9.3 del presente principio).

Se la società viene costituita senza l'atto deliberativo di uno o più enti locali partecipanti o l'atto deliberativo di uno o più enti viene dichiarato nullo o annullato, le partecipazioni sono liquidate in denaro in base ai criteri stabiliti dall'art. 2437-ter co. 2 c.c., seguendo il procedimento di cui all'art. 2437-*quater* c.c., senza che il socio pubblico possa esercitare i diritti sociali nei confronti della società. E se la partecipazione è essenziale ai fini dell'oggetto sociale, si applicano le disposizioni di cui all'art. 2332 c.c. e, quindi, la società può essere dichiarata nulla.

Qualora invece la mancanza o l'invalidità dell'atto deliberativo si riferisca all'operazione di acquisto di partecipazione in società già costituita, il contratto di acquisto della partecipazione è inefficace ai sensi dell'art. 8, comma 2, del Tusp.

10.5.5. Le attività realizzabili e le finalità perseguibili mediante le società a partecipazione pubblica

Con riferimento all'attività svolta dalle società a partecipazione pubblica per la realizzazione dei fini istituzionali dell'ente locale, l'Organo di revisione verifica la ricorrenza, in concreto, di un rapporto di indispensabilità o insostituibilità tra la partecipazione societaria dell'ente e la sua finalità istituzionale.

L'art. 4, comma 1, del D.Lgs. n. 175/2016, definisce il perimetro di operatività delle società a partecipazione pubblica di cui all'art. 2, comma 1, lett. n), stabilendo condizioni e limiti per la costituzione di società, ovvero per l'acquisizione o il mantenimento di singole partecipazioni da parte di enti locali. La norma vieta agli enti locali di costituire,

direttamente o indirettamente, società aventi per oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali, né acquisire o mantenere partecipazioni, anche di minoranza, in tali società.

Gli enti locali, ai sensi del comma 2 dell'art. 4 del suddetto decreto, possono, direttamente o indirettamente, costituire società e acquisire o mantenere partecipazioni in società "esclusivamente" per lo svolgimento delle attività di:

- a) produzione di un servizio di interesse generale, ivi inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli impianti funzionali ai servizi medesimi; è espressamente fatta salva (art. 4 comma 9-bis del Tusp), nel rispetto della disciplina europea, la possibilità per gli enti locali di acquisire o mantenere partecipazioni in società che producono servizi di interesse economico generale a rete, di cui all'art. 3-bis del D.L. n. 138/2011, anche fuori dall'ambito territoriale della collettività di riferimento, purché l'affidamento dei servizi sia avvenuto e avvenga tramite procedure a evidenza pubblica;
- b) progettazione e realizzazione di un'opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra enti locali ai sensi dell'art. 193 del D.Lgs. n. 50/2016;
- c) realizzazione e gestione di un'opera pubblica, ovvero organizzazione e gestione di un servizio di interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'art. 180 del D.Lgs. n. 50/2016 con un imprenditore selezionato con le modalità di cui all'art. 17, commi 1 e 2, del Tusp;
- d) autoproduzione di beni o servizi strumentali all'ente o agli enti pubblici locali partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e dalla relativa disciplina nazionale di recepimento; tuttavia, se si tratta di società controllate da enti locali, in base all'art. 4 comma 5, non è loro consentito di costituire nuove società e acquisire nuove partecipazioni in società (fatte salve le diverse previsioni di legge regionali adottate nell'esercizio della potestà legislativa in materia di organizzazione amministrativa), a meno che la società abbia come oggetto sociale esclusivo la gestione delle partecipazioni societarie in enti locali, fermo il rispetto degli obblighi previsti in materia di trasparenza dei dati finanziari e di consolidamento del bilancio degli enti partecipati;
- e) servizi di committenza, ivi incluse le attività di committenza ausiliarie, resi a supporto di enti senza scopo di lucro e di enti aggiudicatori di cui all'art. 3, comma 1, lett. a), del D.Lgs. n. 50/2016.

Sono escluse dall'applicazione dei limiti di cui all'art. 4 del Testo unico:

- › le società elencate nell'Allegato A del Tusp;
- › le società aventi come oggetto sociale esclusivo la gestione di fondi europei per conto dello Stato o delle regioni, ovvero la realizzazione di progetti di ricerca finanziati dalle istituzioni dell'Unione europea;
- › le società derivanti da una sperimentazione gestionale costituite ai sensi dell'art. 9-bis del D.Lgs. n. 502/1992;
- › le partecipazioni pubbliche nelle società costituite per il coordinamento e l'attuazione dei patti territoriali e dei contratti d'area per lo sviluppo locale, ai sensi della delibera CIPE 21 marzo 1997, sino al completamento dei relativi progetti;
- › le partecipazioni nelle società aventi per oggetto sociale prevalente la gestione di spazi fieristici e l'organizzazione di eventi fieristici, la realizzazione e la gestione di impianti di trasporto a fune per la mobilità turistico-sportiva in aree montane, nonché la produzione di energia da fonti rinnovabili.

Inoltre, è fatta salva la possibilità di:

- › costituire, ai sensi degli artt. 2 e 3 del D.Lgs. n. 297/1999, società con caratteristiche di spin off o di start up universitarie previste dall'art. 6 comma 9 della L. n. 240/2010, nonché quelle con caratteristiche analoghe agli enti di ricerca;
- › costituire società o enti in attuazione dell'art. 34 del regolamento CE n. 1303/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17.12.2013, dell'art. 42 del regolamento UE n. 1305/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio del 17.12.2013 e dell'art. 61 del regolamento CE n. 508/2014 del Parlamento europeo e del Consiglio del 15.5.2014;
- › acquisire partecipazioni, purché al solo fine di ottimizzare e valorizzare l'utilizzo di beni immobili facenti parte del proprio patrimonio, mediante conferimento di beni immobili in società aventi per oggetto sociale esclusivo la valorizzazione del patrimonio degli enti stessi;
- › acquisire o mantenere partecipazioni nelle società che, alla data di entrata in vigore del Tusp (23 settembre 2016) risultano già costituite e autorizzate alla gestione delle case da gioco ai sensi della legislazione vigente;
- › escludere singole società a partecipazione pubblica dall'applicazione, totale o parziale, del succitato art. 4, con delibera dell'organo di vertice dell'ente partecipante, motivando tale esclusione con riferimento alla misura e alla qualità della partecipazione pubblica, agli interessi pubblici a essa connessi e al tipo di attività svolta, riconducibile alle finalità di cui all'art. 4 comma 1, anche al fine di agevolare la quotazione.

Gli enti locali possono comunque mantenere le partecipazioni in società quotate di cui all'art. 2, comma 1, lett. p), del Tusp detenute al 31 dicembre 2015.

In definitiva, la legittimità non solo del controllo societario ma anche della mera partecipazione non di controllo da parte di un ente locale postula sempre che la società partecipata abbia a oggetto la produzione di beni e servizi strettamente necessari alle finalità istituzionali di detto ente, condizione senz'altro soddisfatta se la società integra uno dei casi specificati all'art. 4 comma 2; diversamente, occorrerà valutare se, nel caso concreto, ricorra comunque la stretta necessità dell'attività della società rispetto alla finalità istituzionale dell'ente.

I limiti in esame valgono espressamente anche per le partecipazioni indirettamente detenute (mediante holding).

Le società in house hanno, quale oggetto sociale esclusivo, una o più delle attività di cui alle summenzionate lettere a), b), d) ed e) del comma 2 dell'art. 4 (cfr. paragrafo 10.9.2).

10.6. Alienazione di una partecipazione in una società pubblica

L'Organo di revisione è tenuto a verificare il rispetto degli adempimenti e dell'iter procedurale previsti in materia di alienazione di partecipazioni societarie o di costituzione di vincoli sulle stesse.

L'alienazione di partecipazioni o la costituzione di vincoli su queste ultime, ai sensi dell'art. 10, comma 1, del Tusp, da parte di enti locali esigono, a monte, un atto deliberativo adottato secondo le modalità previste in caso di acquisto di partecipazioni o costituzione di società, come sopra riportato; in difetto di valido atto deliberativo l'atto di alienazione o costituzione di vincoli è inefficace.

L'alienazione va effettuata nel rispetto dei principi di pubblicità, trasparenza e non discriminazione; solo in casi eccezionali è consentito il ricorso alla negoziazione diretta con singolo acquirente, purché l'atto deliberativo dia analiticamente atto della convenienza economica dell'operazione con particolare riferimento alla congruità del prezzo di alienazione. In ogni caso, è fatto salvo il diritto di prelazione dei soci eventualmente previsto dalla legge o dallo statuto.

10.7. Verifiche preliminari e periodiche specifiche sulle aziende speciali e le istituzioni

Le aziende speciali e le istituzioni si iscrivono e depositano i propri bilanci presso il registro delle imprese o nel repertorio delle notizie economico-amministrative della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura del proprio territorio entro il 31 maggio di ciascun anno. Inoltre, entro 30 giorni dall'approvazione, le aziende speciali devono inviare il budget economico e il bilancio d'esercizio e le istituzioni devono inviare il bilancio di previsione e il rendiconto della gestione alla Banca dati delle pubbliche amministrazioni (BDAP) di cui all'articolo 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, gestita dal Dipartimento della Ragioneria dello Stato del Ministero dell'economia e delle finanze. L'Organo di revisione, relativamente alle aziende speciali, deve effettuare le seguenti attività:

- › esaminare gli indirizzi che l'ente locale ha impartito o intende impartire;
- › verificare il mantenimento dell'equilibrio economico stabilito dalle norme di legge;
- › incontrare periodicamente i revisori dell'azienda speciale e scambiare con gli stessi ogni informazione utile;
- › qualora esista una funzione di internal auditing aziendale è opportuno che i revisori dell'ente locale chiedano allo stesso di reperire le informazioni che tale funzione ha trasmesso al Consiglio di amministrazione o alla direzione e al Collegio dei revisori dell'azienda.

Dall'altra parte, l'Organo di revisione, relativamente alle istituzioni, deve effettuare le seguenti attività:

- › esaminare le finalità dell'istituzione quali risultano dallo Statuto e dai regolamenti e da eventuali indirizzi dell'Organo consiliare dell'ente stesso;
- › esaminare il regolamento generale e i regolamenti interni e prendere visione del quadro normativo del settore in cui l'istituzione opera;
- › esaminare il piano dei conti e della contabilità;
- › esaminare l'organigramma e il funzionigramma;
- › esaminare il contratto di servizio e la situazione dei contributi assegnati dall'ente locale, degli eventuali "distacchi" del personale dall'ente locale e delle altre prestazioni reciproche;
- › controllare le scritture contabili;
- › controllare i contratti di appalto di lavori, servizi e forniture;

- › rilasciare un parere sul bilancio preventivo;
- › esaminare e redigere la relazione sul rendiconto con eventuali proposte tendenti a ottenere una migliore efficienza, produttività ed economicità di gestione;
- › controllare le riscossioni e i pagamenti effettuati in materia di adempimenti tributari e previdenziali.

10.8. Verifiche preliminari specifiche sulle società a partecipazione pubblica

10.8.1. La revisione straordinaria delle partecipazioni pubbliche

L'art. 24 del Tusp dispone che gli enti locali dovevano effettuare, con provvedimento motivato, la ricognizione straordinaria di tutte le partecipazioni detenute alla data di entrata in vigore del Testo unico (23 settembre 2016), entro il 30 settembre 2017. Le partecipazioni dovevano essere dismesse entro il 30 settembre 2018, salvo che per le società partecipate che abbiano prodotto un risultato medio in utile nel triennio precedente alla ricognizione, per le quali il termine è stato prorogato al 31 dicembre 2021.

Le partecipazioni la cui detenzione non è più possibile sono:

- › le partecipazioni che non rientrano nelle categorie di cui all'art. 4 del Tusp;
- › le partecipazioni che ricadono in una delle ipotesi di cui all'art. 20, comma 2, del Tusp.

In caso di mancata adozione dell'atto ricognitivo, ovvero di mancata alienazione entro il 30 settembre 2018, oppure, nei casi summenzionati, entro il 31 dicembre 2021, l'ente locale inadempiente non può esercitare i diritti sociali nei confronti della società e, salvo in ogni caso il potere di alienare la partecipazione, la medesima è liquidata in denaro in base ai criteri stabiliti dall'art. 2437-ter, comma 2 c.c., seguendo il procedimento di cui all'art. 2437-quater c.c.; di conseguenza, l'Organo di revisione deve verificare che le partecipazioni non aventi i requisiti prescritti dalla legge siano state alienate o coinvolte in un Piano di razionalizzazione.

10.8.2. Gli statuti delle società a controllo pubblico

Gli statuti delle società a controllo pubblico devono riportare, ai sensi dell'art. 26, comma 1, del Tusp tutta una serie di clausole obbligatorie.

L'Organo di revisione deve accertarsi che l'ente abbia verificato che i suddetti statuti societari rispettino le disposizioni previste dagli artt. 11, 16 e 17 del Tusp; nonostante tale adempimento sia scaduto il 31 luglio 2017, l'Organo di revisione, nel caso in cui accerti il mancato rispetto della norma in questione, deve invitare l'ente a far sì che le stesse società ottemperino e si adeguino a quanto disposto dalla legge nel minor tempo possibile.

10.8.3. La gestione del personale

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, ai sensi dell'art. 19, comma 5, del Tusp fissi o abbia fissato obiettivi specifici, annuali e pluriennali, sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale e tenuto conto di quanto stabilito all'articolo 25, ovvero delle eventuali disposizioni che stabiliscono, a loro carico, divieti o limitazioni alle assunzioni di personale, tenendo conto del settore in cui ciascun soggetto opera.

Le azioni intraprese e il raggiungimento degli obiettivi previsti dall'art. 19, comma 5, del Tusp dovranno essere evidenziati nei provvedimenti di rendicontazione dell'ente locale (nella Relazione sulla performance o nella Relazione sulla gestione allegata al rendiconto o, ancora, nella parte relativa allo stato di attuazione dei programmi inserita nel Documento Unico di Programmazione di cui all'allegato n. 4/1 al D.Lgs. n. 118/2011).

A loro volta, le società a controllo pubblico devono garantire il rispetto degli obiettivi fissati dagli enti locali attraverso propri provvedimenti e, per ciò che concerne il contenimento degli oneri contrattuali del personale, in sede di contrattazione di secondo livello.

10.9. Verifiche periodiche specifiche sulle società a partecipazione pubblica

10.9.1. La razionalizzazione periodica delle partecipazioni societarie pubbliche

L'Organo di revisione verifica che l'ente locale, entro il 31 dicembre di ogni anno, effettui la ricognizione ordinaria delle partecipazioni, ai sensi dell'art. 20 del Tusp, con eventuale redazione del piano di razionalizzazione, e che effettui altresì le relative comunicazioni obbligatorie.

L'obbligo di redigere il suddetto piano sorge unicamente "qualora ricorrano i presupposti di cui al comma 2" dell'art. 20 del Tusp, ossia qualora gli enti, all'esito della ricognizione, rilevino:

- a) partecipazioni societarie che non rientrano in alcuna delle categorie di cui all'art. 4 del Tusp;
- b) società prive di dipendenti o con numero di amministratori superiore ai dipendenti;
- c) partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o simili a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;
- d) partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a un milione di euro (l'art. 26, comma 12-quinquies, precisa che il primo triennio rilevante in cui opera la predetta media di fatturato è quello dal 2017 al 2019 e, nelle more, si applica la soglia di fatturato medio non superiore a 500.000,00 euro per i trienni 2015/2017 e 2016/2018);
- e) partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio di interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per quattro dei cinque esercizi precedenti; in sede di prima applicazione, per le sole società aventi quale oggetto prevalente la gestione di spazi fieristici e l'organizzazione di eventi fieristici, la realizzazione e la gestione di impianti di trasporto a fune per la mobilità turistico-sportiva eserciti in aree montane, nonché la produzione di energia da fonti rinnovabili si considerano i risultati dei cinque esercizi successivi all'entrata in vigore del Tusp;
- f) necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
- g) necessità di aggregazione di società aventi a oggetto le attività consentite dall'art. 4 del Tusp.

Il piano di razionalizzazione deve essere corredato da un'apposita relazione tecnica, con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione e può prevedere la dismissione o l'assegnazione, in virtù di operazioni straordinarie, di partecipazioni acquistate anche per espressa previsione normativa. Gli atti di scioglimento della società o di alienazione della partecipazione sono compiuti anche in deroga alla disposizione normativa originaria e disciplinati, salvo quanto diversamente disposto dal Tusp, dalle disposizioni del codice civile.

In merito al parere dell'Organo di revisione sul piano di razionalizzazione, quest'ultimo è da rilasciare, ai sensi dell'art. 239, comma 1, n. 3, del Tuel, nel caso in cui il piano modifichi le modalità di gestione dei servizi, quale potrebbe essere la re-internalizzazione degli stessi.

Il parere non è invece da rilasciare nel caso in cui il piano non modifichi le modalità di gestione dei servizi.

L'ente deve inviare il provvedimento relativo al piano di razionalizzazione periodica e la relativa relazione tecnica, con le modalità di cui all'art. 17 del D.L. n. 90/2014, alla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo, e alla struttura competente per l'indirizzo, il controllo e il monitoraggio sull'attuazione del Tusp presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Nel caso in cui l'ente locale non detenga alcuna partecipazione, entro il 31 dicembre dell'anno cui l'analisi si riferisce, deve comunque comunicare detta situazione alla Corte dei Conti, Sezione regionale di controllo, e alla struttura competente di cui sopra.

In caso di adozione e approvazione del piano di razionalizzazione, nell'esercizio successivo rispetto a quello cui il piano si riferisce, l'Organo di revisione dovrà verificare che l'ente dia attuazione a quest'ultimo e che approvi una relazione su tale attuazione, dando evidenza dei risultati conseguiti. Tale relazione, come il piano di razionalizzazione e la relazione tecnica, deve essere inviata alla Corte dei conti, Sezione regionale di controllo, e alla struttura competente per l'indirizzo, il controllo e il monitoraggio sull'attuazione del Tusp presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze, con le modalità di cui all'art. 17 del D.L. n. 90/2014.

10.9.2. Le società in house

Per quel che riguarda le società in house, a cui vengono affidati direttamente servizi senza l'espletamento di una procedura a evidenza pubblica e su cui l'ente o più enti locali esercitano il controllo analogo, ovvero il controllo analogo congiunto, l'Organo di revisione deve verificare che l'ente si accerti che vengano rispettati una serie di vincoli, ovvero:

- › che la partecipazione di capitali privati non comporti controllo o poteri di veto o un'influenza determinante sulla società;
- › che l'oggetto sociale coincida unicamente con le attività di cui all'art. 4, comma 2, lett. a), b), d), e);
- › che gli statuti prevedano che oltre l'80% del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento dei compiti a esse affidati dall'ente stesso o dagli enti pubblici soci. In ogni caso, l'eventuale produzione ulteriore, rispetto al limite di fatturato, rivolta a finalità diverse, è consentita purché permetta di conseguire economie di scala o altri recuperi di efficienza sul complesso dell'attività principale della società. Il mancato rispetto del limite in questione può essere sanato se, entro tre mesi da quando si è manifestato:

- › la società rinunci a una parte dei rapporti con soggetti terzi, sciogliendo i relativi rapporti contrattuali;
 - › la società rinunci agli affidamenti diretti da parte dell'ente o degli enti pubblici soci, sciogliendo i relativi rapporti; in tale ipotesi, la società può continuare la propria attività unicamente se continuano a sussistere i requisiti di cui all'art. 4 del Tusp e l'ente locale provveda, entro i sei mesi successivi allo scioglimento del rapporto contrattuale, a riaffidare le attività che sono state oggetto di affidamento alla società controllata mediante procedure competitive regolate dal D.Lgs. n. 50/2016; tali attività, nelle more dello svolgimento delle predette procedure di gara, continuano a essere effettuate dalla stessa società in house al fine di tutelare gli interessi della comunità. A seguito della cessazione degli affidamenti diretti, perdono efficacia le clausole statutarie e i patti parasociali finalizzati a realizzare i requisiti del controllo analogo;
- › che gli acquisti di lavori, beni e servizi vengano effettuati secondo la disciplina di cui al D.Lgs. n. 50/2016.

L'Organo di revisione deve altresì verificare che l'ente abbia provveduto a effettuare l'iscrizione nell'elenco, di cui all'art. 192, comma 1, del D.Lgs. n. 50/2016, riportante i dati degli enti aggiudicatori che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di proprie società in house ex art. 5 dello stesso decreto, secondo i tempi e le modalità prescritti dalle Linee Guida n. 7 "Linee Guida per l'iscrizione nell'Elenco delle amministrazioni aggiudicatrici e degli enti aggiudicatori che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di proprie società in house previsto dall'art. 192 del D.Lgs. 50/2016" dell'Autorità Nazionale Anticorruzione, al fine di garantire adeguati livelli di pubblicità e trasparenza nei contratti pubblici.

10.9.3. Le società a partecipazione mista pubblico-privata

Per quel che riguarda le società miste pubblico-private, ovvero le società costituite per la gestione di servizi di interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all'art. 180 del D.Lgs. n. 50/2016 con un soggetto privato, l'Organo di revisione dell'ente deve verificare che lo stesso si accerti che:

- › la quota del soggetto privato non sia inferiore al 30%;
- › la selezione del suddetto soggetto privato si svolga con procedure di evidenza pubblica ai sensi dell'art. 5, comma 9, del D.Lgs. n. 50/2016;

- › la succitata selezione abbia a oggetto, al contempo, la sottoscrizione o l'acquisto della partecipazione societaria da parte del socio privato e l'affidamento del contratto di appalto o di concessione oggetto esclusivo dell'attività della società mista;
- › il socio privato sia in possesso dei requisiti di qualificazione previsti dalle norme e dai regolamenti relativi alla prestazione per cui la società è costituita;
- › la durata della partecipazione privata alla società non superi la durata dell'appalto o della concessione.

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente si accerti che le società in parola non applichino le disposizioni del D.Lgs. n. 50/2016 unicamente se:

- › la scelta del socio privato è avvenuta nel rispetto di procedure di evidenza pubblica;
- › il socio privato ha i requisiti di qualificazione previsti dal decreto legislativo n. 50 del 2016 in relazione alla prestazione per cui la società è stata costituita;
- › la società provvede in via diretta alla realizzazione dell'opera o del servizio, in misura superiore al 70% del relativo importo.

10.9.4. Controlli in caso di crisi d'impresa

L'art. 14, comma 1, del Tusp prevede espressamente che “Le società a partecipazione pubblica sono soggette alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo, nonché, ove ne ricorrano i presupposti, a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza di cui al decreto legislativo 8 luglio 1999, n. 270, e al decreto-legge 23 dicembre 2003, n. 347, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 febbraio 2004, n. 39”.

In caso di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti (vale a dire di una società in house), l'ente locale, nei 5 anni successivi alla dichiarazione di fallimento non può costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società che gestiscono i medesimi servizi di quella dichiarata fallita.

L'Organo di revisione deve verificare, ai sensi dell'art. 14, comma 5, del Tusp che l'ente locale “salvo quanto previsto dall'art. 2447 e 2482-ter del codice civile”, non:

- › sottoscriva aumenti di capitale;
- › effettui trasferimenti straordinari;
- › conceda aperture di credito;
- › rilasci garanzie;

a favore delle proprie società partecipate che abbiano registrato, per tre esercizi consecutivi, perdite di esercizio o abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite, anche infra-annuali.

Il divieto prescrive che detti interventi possono essere consentiti al fine di salvaguardare la continuità nella prestazione di servizi di pubblico interesse a fronte di gravi pericoli per la sicurezza pubblica, l'ordine pubblico e la sanità; tuttavia, l'Organo di revisione deve verificare che in questi casi, a monte, sia stata rilasciata apposita autorizzazione, concessa su richiesta dell'ente interessato, con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con gli altri ministri competenti, e soggetto a registrazione della Corte dei Conti.

La norma, inoltre, fa espressamente salvi i trasferimenti straordinari a fronte di:

- › convenzioni;
- › contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di "servizi di pubblico interesse";
- › realizzazione di investimenti.

Tali misure devono però essere contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore (ove esistente) e comunicato alla Corte dei Conti, che preveda il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro 3 anni.

Resta comunque impregiudicata l'applicazione della normativa civilistica in materia di riduzione obbligatoria del capitale per perdite.

Per quel che riguarda, invece, le società a controllo pubblico, il Testo unico prevede specifiche procedure per prevenire l'aggravamento, correggere gli effetti e sradicare le cause di una possibile crisi aziendale. A tal riguardo, l'Organo di revisione deve verificare che l'ente si accerti che le proprie società controllate, nell'ambito della Relazione sul governo societario, in occasione dell'approvazione del bilancio d'esercizio delle stesse, predispongano specifici programmi di valutazione del rischio di crisi aziendale, prendendone visione e valutando le azioni poste in essere dagli organi di indirizzo e governo delle società al fine di prevenire e/o evitare l'aggravamento di un'eventuale crisi e adottando, ove necessario, le opportune misure atte a prevenire e/o evitare possibili ricadute economico-finanziarie sull'ente stesso.

Nella Relazione confluiscono, oltre al programma di valutazione del rischio aziendale, anche gli strumenti di governo societario di cui all'art. 6, comma 3, del Tusp, nonché, eventualmente, le ragioni per cui tali ulteriori strumenti non sono stati adottati.

Qualora nell'ambito di tali programmi di valutazione del rischio emergano uno o più indicatori di crisi aziendale, l'art. 14, comma 2, del Tusp prevede che l'organo amministrativo

delle società a controllo pubblico adottati senza indugio i provvedimenti necessari al fine di, come detto sopra, prevenire l'aggravamento della crisi, di correggerne gli effetti ed eliminarne le cause, attraverso un idoneo piano di risanamento. La mancata adozione di provvedimenti adeguati costituisce grave irregolarità ai sensi dell'art. 2409 c.c.

Infine, il legislatore esclude che possa considerarsi provvedimento adeguato, ai sensi dell'art. 14, comma 4, la previsione di un ripianamento delle perdite da parte degli enti soci, quand'anche in concomitanza di un aumento di capitale o del trasferimento straordinario di partecipazioni o al rilascio di garanzie o in qualsiasi altra forma giuridica, salvo il caso in cui la previsione del ripianamento perdite sia accompagnata da un piano aziendale dal quale risulti la comprovata sussistenza di concrete prospettive di recupero dell'equilibrio economico delle attività svolte.

10.9.5. Verifiche sull'organo amministrativo e di controllo delle società a controllo pubblico

L'Organo di revisione dell'ente locale, con riferimento agli organi amministrativi e di controllo delle società controllate, è tenuto a verificare che lo stesso si accerti del rispetto delle prescrizioni e degli adempimenti previsti dall'art. 11 del Tusp e riportati nel presente paragrafo.

A tal riguardo, in linea generale, nelle società a controllo pubblico, i componenti degli organi amministrativi e di controllo, ai sensi dell'art. 11, comma 1, del Tusp devono possedere i requisiti di onorabilità, professionalità e autonomia stabiliti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa intesa in Conferenza unificata ai sensi dell'art. 9 del D.Lgs. n. 281/1997, salvi gli ulteriori requisiti previsti dallo statuto.

Ai sensi dell'art. 2382 c.c. non può essere nominato amministratore e, se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità a esercitare uffici direttivi.

Lo stesso Tusp dispone poi, all'art. 21, comma 3, con riferimento alle società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, degli enti locali, titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici, che il conseguimento di un risultato economico negativo per due anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori, salvo detto risultato economico negativo sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente locale controllante.

Nella scelta degli amministratori da eleggere, gli enti locali devono assicurare il rispetto del principio di equilibrio di genere, almeno nella misura di un terzo, da computare sul numero complessivo delle designazioni o nomine effettuate in corso d'anno.

Quando la società a controllo pubblico sia costituita in forma di società a responsabilità limitata, non è consentito, in deroga all'articolo 2475, comma 3, del codice civile, prevedere che l'amministrazione sia affidata, disgiuntamente o congiuntamente, a due o più soci.

L'organo amministrativo, ai sensi del comma 2 dell'art. 11 del Tusp, è di norma costituito da un amministratore unico, salvo che l'assemblea, unicamente per specifiche ragioni di adeguatezza organizzativa e tenendo conto delle esigenze di contenimento dei costi, disponga che la società sia amministrata da un Consiglio di amministrazione composto da tre a cinque membri, ovvero sia adottato uno dei sistemi alternativi di amministrazione e controllo. La delibera deve essere trasmessa alla sezione della Corte dei Conti competente e alla struttura competente per l'indirizzo, il controllo e il monitoraggio.

L'art. 11, comma 8, del Tusp stabilisce che gli amministratori delle società a controllo pubblico "non possono essere dipendenti delle amministrazioni pubbliche controllanti o vigilanti"; in caso di controllo indiretto, inoltre, non è consentito nominare nei consigli di amministrazione, amministratori della società controllante, a meno che siano attribuite ai medesimi deleghe gestionali a carattere continuativo ovvero che la nomina risponda all'esigenza di rendere disponibili alla società controllata particolari e comprovate competenze tecniche degli amministratori della società controllante o di favorire l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento (art. 11, comma 11). Coloro che hanno un rapporto di lavoro con società a controllo pubblico e che sono al tempo stesso componenti degli organi di amministrazione della società con cui è instaurato il rapporto di lavoro, sono collocati in aspettativa non retribuita e con sospensione della loro iscrizione ai competenti istituti di previdenza e di assistenza, salvo che rinuncino ai compensi dovuti per la loro carica di amministratori (art. 11, comma 12).

Inoltre, in base all'art. 5, comma 9, del D.L. n. 95/2012, nelle società controllate, l'ente locale non può conferire "incarichi dirigenziali o direttivi o cariche in organi di governo" a soggetti già lavoratori (dipendenti) privati o pubblici collocati in quiescenza, salvo l'incarico sia a titolo gratuito e, per i soli incarichi dirigenziali e direttivi, conferito per una durata massima pari a un anno.

Operano poi le cause di inconferibilità e incompatibilità sancite dal D.Lgs. n. 39/2013, espressamente richiamate dall'art. 11 del Tusp.

Per ciò che concerne il compenso dell'Organo amministrativo e dell'Organo di controllo nelle società a controllo pubblico, l'art. 11 comma 6 del Tusp dispone che, con decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sono definiti indicatori dimensionali quan-

titativi e qualitativi al fine di individuare fino a cinque fasce per la classificazione delle suddette società. Per ciascuna fascia è determinato, in proporzione, il limite dei compensi massimi e dei compensi al quale gli organi di dette società devono fare riferimento, secondo criteri oggettivi e trasparenti, per la determinazione del trattamento economico annuo onnicomprensivo da corrispondere agli amministratori, ai titolari e componenti degli organi di controllo, ai dirigenti e dipendenti, che non potrà comunque eccedere il limite massimo di euro 240.000,00 annui al lordo dei contributi assistenziali e previdenziali e degli oneri fiscali a carico del beneficiario, tenuto conto dei compensi corrisposti da altre Pubbliche Amministrazioni o da altre società a controllo pubblico, e salve le disposizioni legislative e regolamentari che prevedono limiti ai compensi inferiori a quelli previsti dal suddetto decreto. A quest'ultimo è rimesso inoltre di stabilire i criteri di determinazione della parte variabile della remunerazione, commisurata ai risultati di bilancio raggiunti dalla società nel corso dell'esercizio precedente. È stabilito inoltre che in caso di risultati negativi attribuibili a responsabilità dell'amministratore, la parte variabile non può essere corrisposta.

Sino all'emanazione del decreto previsto, valgono le disposizioni di cui all'art. 4, comma 4, secondo periodo, del D.L. n. 95/2012.

Lo stesso Tusp dispone poi, all'art. 21, comma 3, che le società a partecipazione di maggioranza, diretta e indiretta, degli Enti locali, titolari di affidamento diretto da parte di soggetti pubblici, per una quota superiore all'80% del valore della produzione, in caso di risultato economico negativo nei tre precedenti esercizi, devono procedere a ridurre il compenso degli amministratori in misura del 30%, a meno che il risultato negativo sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante. Nelle società a partecipazione pubblica, ma non a controllo pubblico, ai sensi del comma 16 dell'art. 11 del Tusp, l'ente locale che sia titolare di una partecipazione pubblica superiore al 10% del capitale propone agli organi societari l'introduzione di misure analoghe a quelle previste in materia di compensi massimi degli organi di società a controllo pubblico, di divieto di corresponsione ai dirigenti di indennità o trattamenti di fine mandato diversi da quelli previsti ex lege o dalla contrattazione collettiva e di divieto di stipula di patti o accordi di non concorrenza (commi 6 e 10, art. 11).

10.10. Controlli in materia di trasparenza e anticorruzione

10.10.1. Controlli sugli adempimenti comunicativi dell'ente locale

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale pubblici annualmente sul proprio sito internet e invii al Dipartimento del Tesoro i dati e le informazioni relativi alle partecipazioni detenute, anche minoritarie, in via diretta e in via indiretta, in organismi e società partecipati e i dati e le informazioni relativi ai rappresentanti degli organi di governo dell'ente stesso nominati negli organi di governo dei succitati organismi e società.

Inoltre, l'Organo di revisione deve verificare che, nel caso in cui l'ente non detenga alcuna partecipazione né abbia nominato rappresentanti in seno a organi di governo di organismi e società partecipati, abbia provveduto, attraverso l'applicativo del Dipartimento del Tesoro, a effettuare la relativa dichiarazione negativa.

Infine, l'Organo di revisione deve verificare l'avvenuta attestazione da parte dell'OIV o di altro organismo con funzioni analoghe della pubblicazione di alcuni dati fondamentali, previsti dal D.Lgs. n. 33/2013, sul sito internet dell'ente, ai sensi di quanto previsto dalla Delibera dell'ANAC n. 141 del 21 febbraio 2018.

10.10.2. Controlli sugli adempimenti degli Organismi partecipati

Il quadro normativo di riferimento in materia di anticorruzione e trasparenza è definito dalla L. n. 190/2012 e dal D.Lgs. n. 33/2013; per quel che concerne le società a partecipazione pubblica, è intervenuta l'ANAC con determinazione n. 8/2015, successivamente sostituita dalla determinazione n. 1134/2017, la quale ha fornito le Linee Guida e ha indicato gli adeguamenti per l'applicazione delle disposizioni in questione anche alle società, muovendo dalla bipartizione tra quelle controllate e quelle solo partecipate da Amministrazioni Pubbliche.

L'ANAC, con la summenzionata determinazione n. 1134 dell'8 novembre 2017, recante "Nuove Linee guida per l'attuazione della normativa in materia di prevenzione della corruzione e trasparenza da parte delle società e degli enti di diritto privato controllati e partecipati dalle pubbliche amministrazioni e degli enti pubblici economici" ha confermato la distinzione, operata con la determinazione n. 8/2015, tra società a controllo pubblico e società a partecipazione pubblica (non di controllo), come previste dal Tusp, che esercitano attività di pubblico interesse regolate dal diritto nazionale o dell'Unione europea, ovvero quelle così qualificate da una norma di legge o dagli atti costitutivi e

dagli statuti delle società, nonché le attività di esercizio di funzioni amministrative, di produzione di beni e servizi a favore degli Enti locali e di gestione di servizi pubblici. Per quanto riguarda le società a controllo pubblico, il D.Lgs. n. 33/2013 prescrive che la normativa in materia di trasparenza si estende, come per gli enti locali, sia all'intera organizzazione, con applicazione in toto del suddetto decreto, previ gli adattamenti necessari in considerazione delle peculiarità organizzative, del tipo di attività eventualmente svolta in regime concorrenziale e della natura privatistica, che alle attività di pubblico interesse; mentre per quanto concerne le società a partecipazione pubblica (non di controllo) si applicano unicamente "ai dati e ai documenti inerenti all'attività di pubblico interesse disciplinate dal diritto nazionale o dell'Unione europea".

L'Organo di revisione deve altresì accertarsi che l'ente locale verifichi il rispetto, in aggiunta agli obblighi previsti ex D.Lgs. n. 33/2013, di quanto stabilito dal Tusp a carico delle società in controllo pubblico, eccetto quelle derivanti da sperimentazione gestionale costituite ai sensi dell'art. 9-bis del D.Lgs. n. 502/1992, in materia di pubblicazione sul sito internet aziendale:

- › dei provvedimenti con cui dette società stabiliscono criteri e modalità per il reclutamento del personale nel rispetto dei principi, anche di derivazione europea, di cui all'art. 35, comma 3, del D.Lgs. n. 165/2001 (art. 19, commi 2 e 3, del Testo unico);
- › dei provvedimenti con cui dette società, ai sensi dell'art. 19 comma 6 del Testo unico, garantiscono il concreto perseguimento degli obiettivi annuali e pluriennali fissati (art. 19 comma 5 del Testo unico) dagli enti soci sul complesso delle spese di funzionamento, ivi comprese quelle per il personale, delle società controllate, anche attraverso il contenimento degli oneri contrattuali e delle assunzioni di personale (art. 19 comma 7 del Testo unico).

Inoltre, in materia di prevenzione della corruzione, in ossequio a quanto previsto dall'ANAC con la succitata determinazione n. 1134, l'Organo di revisione deve accertarsi che l'ente vigili sull'adozione da parte delle proprie società controllate, delle misure integrative del modello di cui al D.Lgs. n. 231/2001 e sulla nomina del Responsabile per la Prevenzione della Corruzione e della Trasparenza (RPCT).

11. Controlli sugli adempimenti fiscali

Indice

11.1. Introduzione	226
11.2. Controlli di carattere generale	226
11.3. Verifiche degli adempimenti del sostituto d'imposta	226
11.4. Verifiche degli adempimenti ai fini Iva	227
11.4.1. La soggettività passiva dell'ente locale: inquadramento generale	227
11.4.2. Le verifiche IVA preliminari	229
11.4.3. Le verifiche IVA periodiche	230
11.4.4. Le verifiche IVA di corrispondenza	231
11.4.5. Le altre verifiche IVA complementari	232
11.5. Verifica degli adempimenti ai fini Irap	232
11.5.1. Le verifiche IRAP preliminari	232
11.5.2. Le verifiche IRAP periodiche	233
11.6. Facoltà del rilascio del visto di conformità	234
11.7. Obbligo della sottoscrizione della dichiarazione IVA/IRAP e del modello 770	234

11.1. Introduzione

La verifica sugli adempimenti fiscali rientra nell'attività di vigilanza indicata nell'art. 239, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 267/2000 – Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (di seguito anche Tuel). Tale norma assegna all'Organo di revisione il compito di vigilare anche *“sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente [...], agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità”*, utilizzando anche *“tecniche motivate di campionamento”*.

11.2. Controlli di carattere generale

Nell'ambito dell'attività di controllo e vigilanza che l'Organo di revisione deve compiere sul rispetto dei numerosi adempimenti in materia fiscale a cui sono chiamati gli Uffici finanziari dell'ente locale in base alle varie disposizioni normative, si segnala che essi riguardano principalmente le materie afferenti la sostituzione d'imposta, l'imposta sul valore aggiunto e l'imposta regionale sulle attività produttive, ed altri aspetti direttamente o indirettamente correlati alla fiscalità erariale.

11.3. Verifiche degli adempimenti del sostituto d'imposta

In considerazione del fatto che l'ente locale è tenuto agli obblighi di ritenuta alla fonte di cui al D.P.R. n. 600/1973 per i compensi e le altre somme corrisposte a dipendenti, collaboratori e terzi e per le indennità di esproprio ex art. 11 della legge n. 413/1991, l'Organo di revisione deve effettuare, con la tecnica del campionamento, le seguenti verifiche:

- › per le diverse tipologie di compensi o indennità corrisposte a terzi, se l'ente abbia correttamente applicato la ritenuta a titolo di acconto o di imposta;
- › per l'erogazione di contributi corrisposti a imprese, esclusi solo quelli per l'acquisto di beni strumentali, se sia stata operata la ritenuta del 4% a titolo di acconto Irpef o Ires ai sensi dell'art. 28, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973; tale disposizione è applicabile anche agli enti non commerciali, allorché essi svolgano attività aventi natura commerciale, con la conseguente assoggettabilità alla disciplina Iva e/o Ires/Irpef limitatamente all'attività commerciale svolta;
- › per le indennità di esproprio di terreni destinati a opere pubbliche o a infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, D, di cui al decreto ministeria-

- le 2 aprile 1968, ovvero a interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare, di cui alla legge 18 aprile 1962, n. 167, corrisposte a soggetti che non esercitano imprese commerciali (privati, enti non commerciali, imprenditori agricoli) se sia stata effettuata la ritenuta del 20%;
- › se il sostituto d'imposta abbia effettuato il versamento all'Erario delle somme trattenute a titolo di ritenute entro il giorno 16 del mese successivo a quello di erogazione del reddito/compenso/indennità con il Modello F24EP;
 - › se il sostituto d'imposta abbia trasmesso, per via telematica, all'Agenzia delle Entrate, entro il termine prescritto dalla legge, le Certificazioni Uniche (CU) per redditi di lavoro dipendente, equiparati e assimilati, redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi e se abbia consegnato le predette certificazioni ai percipienti, mediante invio postale o consegna diretta, entro il 31 marzo;
 - › la corrispondenza dei dati indicati nei vari quadri della dichiarazione dei sostituti di imposta Modello 770 con quelli della contabilità generale e con gli importi versati risultanti dalle singole certificazioni;
 - › la corretta compilazione e sottoscrizione della dichiarazione dei sostituti di imposta Modello 770, anche da parte dell'Organo di revisione;
 - › la corretta presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta Modello 770 entro il termine prescritto dalla legge;
 - › se, in caso di ritardato o omesso versamento di alcune ritenute fiscali, sia stato effettuato il relativo "ravvedimento operoso", come disposto dall'art. 13, del D.Lgs. n. 472/1997;
 - › se le ritenute riportate a residuo passivo corrispondono all'effettivo debito verso l'erario al 31 dicembre.

11.4. Verifiche degli adempimenti ai fini Iva

11.4.1. La soggettività passiva dell'ente locale: inquadramento generale

L'ente locale, non avendo per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, è soggetto all'imposta ai sensi del comma 4 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di attività commerciali nel rispetto del requisito dell'abitualità, restando escluse le operazioni poste in essere con carattere di occasionalità.

Il comma 5 dell'art. 4 considera oggettivamente commerciali, anche se esercitate da enti locali, una serie di attività, quali l'erogazione di gas, acqua e servizi di fognatura e depu-

razione, energia elettrica, la gestione di mense, la somministrazione di pasti, il trasporto di persone, tipiche degli enti locali.

Secondo la normativa comunitaria - art. 13 Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE - gli Stati, le Regioni, le Province, i Comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza. In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi con riferimento a tutte le attività elencate nell'allegato I alla suddetta Direttiva, quando non trascurabili.

Coerentemente con la normativa comunitaria, il comma 5 dell'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 esclude dall'ambito di applicazione dell'Iva le attività di pubblica autorità effettuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province, dai Comuni e dagli altri Enti di diritto pubblico. Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

Secondo la giurisprudenza comunitaria, se la concorrenza è falsata (sia per il soggetto privato che per l'ente pubblico) è violato il principio di neutralità fiscale dell'Iva, espressione di parità di trattamento. Pertanto, gli organismi di diritto pubblico devono essere considerati come soggetti passivi per le attività o per le operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità non solo quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni di concorrenza di una certa importanza a danno di loro concorrenti privati, ma anche quando provocherebbero distorsioni a loro danno (limitazione alla detrazione dell'Iva).

La definizione di «pubblica autorità» non può essere fondata sull'oggetto o sul fine dell'attività dell'ente pubblico, ma occorre individuare il regime applicato in base al diritto nazionale.

Le attività esercitate in quanto «pubblica autorità» sono quelle svolte dagli enti di diritto pubblico nell'ambito del loro regime giuridico¹. Quando, invece, tali enti agiscono in forza dello stesso regime a cui sono sottoposti gli operatori privati, non si può ritenere che svolgano attività in quanto pubbliche Autorità, e conseguentemente devono essere considerati soggetti passivi ai fini Iva.

1 Sono attività poste in essere nella qualità di «pubblica autorità» quelle riconducibili ad atti e provvedimenti tipici delle autorità localmente preposte alla cura delle funzioni pubbliche.

11.4.2. Le verifiche IVA preliminari

L'Organo di revisione deve verificare che l'ente locale, ponendo in essere sia attività istituzionali che commerciali, abbia istituito la contabilità separata prevista dal secondo comma dell'art. 19-ter del D.P.R. n. 633/1972, rilevando in maniera esplicita i capitoli di bilancio di previsione (per le entrate e le spese) riportando la dizione "servizio rilevante agli effetti dell'IVA", ovvero abbia adottato il PEG fiscale, il tutto ai sensi della Circolare 26/381304 del 13/6/1980 (Min. Fin., Dir. Gen. Tasse).

L'Organo di revisione deve verificare se l'ente locale:

- › ha optato, in presenza di operazioni attive esenti, per la separazione delle attività ai sensi dell'art. 36 del D.P.R. n.633/1972 e se si è avvalso della dispensa dagli adempimenti per le operazioni esenti (per tutte o solo alcune operazioni) ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n.633/1972. In presenza di tale opzione, è opportuno che l'ente effettui preventivamente un calcolo di convenienza;
- › ha istituito (anche per ogni attività separata) i registri IVA necessari, ovvero:
 - › Il registro delle fatture emesse;
 - › Il registro dei corrispettivi;
 - › Il registro degli acquisti;
- › essendo soggetto al meccanismo della scissione dei pagamenti (*split payment*) ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n.633/1972, ha optato:
 - a) per la registrazione delle fatture di acquisto nel registro delle vendite o corrispettivi ex art. 5, comma 2, D.M. 23 gennaio 2015;oppure
 - b) per il versamento dell'imposta dovuta ai sensi dell'art. 17-ter del D.P.R. n.633/1972 mediante modello F24 entro il giorno successivo in cui l'imposta diviene esigibile ex art. 5, comma 1 del D.M. 23 gennaio 2015, senza possibilità di compensazione e utilizzando un apposito codice tributo;
- › ha presentato la dichiarazione IVA degli ultimi 4 anni;

L'Organo di revisione deve verificare, con la tecnica del campionamento, se l'ente locale:

- › in caso di acquisto di beni e servizi promiscui, al fine di computare in detrazione la corretta quota di IVA imputabile alle operazioni con diritto alla detrazione, ha determinato la percentuale di detraibilità secondo criteri oggettivi, obiettivamente

te controllabili dall'Amministrazione Finanziaria, ai sensi dell'art. 19, comma 4, del D.P.R. n.633/1972;

- › ha attivato la procedura per comunicare preventivamente ai propri fornitori, per le operazioni soggette a *reverse charge* di cui all'art. 17 del D.P.R. n.633/1972 (quali pulizie, manutenzioni, ecc. relative a edifici), la loro assoggettabilità a tale regime oppure a quello relativo alla scissione dei pagamenti (o in quote parti di entrambi i regimi) a seconda che tali acquisti siano afferenti la sfera istituzionale, per la quale l'ente locale non riveste la qualifica di soggetto passivo IVA, o commerciale.

11.4.3. Le verifiche IVA periodiche

L'Organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento:

- › che per i beni e i servizi acquistati o importati venga rispettato il criterio dell'inerenza e dell'impiego degli stessi nell'esercizio di impresa, arte o professione (art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972);
- › il corretto esercizio del diritto alla detrazione IVA nei limiti temporali di cui all'art. 19, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972;
- › che per i beni e i servizi a uso promiscuo sia detratta la sola quota imputabile all'attività commerciale sulla base di criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e dei servizi acquistati (art. 19, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972);
- › la corretta applicazione dell'indetraibilità sugli acquisti di beni e servizi afferenti operazioni esenti o non soggette (art. 19, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972);
- › la corretta applicazione del pro-rata in presenza di operazioni esenti (art. 19, comma 5 e art. 19-bis del D.P.R. n. 633/1972);
- › la esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi ai sensi dell'art. 19-bis.1 del D.P.R. n. 633/1972;
- › la corretta applicazione delle rettifiche delle detrazioni per cambio di destinazione, mutamento del regime delle operazioni attive, variazione del pro-rata (art. 19-bis.2 del D.P.R. n. 633/1972);
- › la corretta fatturazione delle operazioni soggette a *reverse charge* in presenza di acquisti di beni e servizi destinati anche alle attività istituzionali dell'ente;
- › la corretta gestione del ciclo attivo e passivo della fatturazione elettronica (emissione, trasmissione, ricezione e conservazione digitale)
- › la corretta emissione, registrazione e trasmissione delle fatture elettroniche (ex bollette-fatture) per i servizi di pubblica utilità di cui al DM 24 ottobre 2000, n.370 (rifiuti, fognatura e depurazione, acqua, gas, energia elettrica, lampade votive);

- › per le cessioni e le prestazioni rilevanti ai fini Iva, che le fatture siano emesse e registrate nei termini, oppure che siano annotati e registrati i corrispettivi, con l'applicazione delle aliquote IVA corrette, in ossequio alla normativa IVA di riferimento;
- › che l'ente provveda alle liquidazioni mensili o trimestrali, tenendo conto del pro-rata;
- › che siano effettuati i versamenti mensili (entro il 16 del mese successivo) o, in caso di opzione per la liquidazione trimestrale, entro il 16/5, 16/8 e 16/11 e che gli importi versati corrispondano alle liquidazioni periodiche;
- › il corretto versamento dell'IVA per le fatture di acquisto soggette a split payment in relazione alle differenti opzioni così come adottate dall'ente;
- › la tenuta di distinti registri IVA in presenza di regimi speciali e/o particolari;
- › l'invio telematico delle comunicazioni liquidazioni periodiche Iva trimestrali;
- › l'invio telematico del modello INTRA 12 per gli acquisti effettuati da San Marino e della liquidazione e relativo versamento dell'imposta con specifico codice;
- › che sia stato versato l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale IVA entro il termine fisso del 16/03, ovvero entro il termine mobile collegato al versamento dell'Irap, corrispondendo i relativi interessi per dilazione;
- › sia stata presentata nei termini la Dichiarazione annuale IVA in modalità telematica con opportuno e specifico controllo riguardo:
 - › alla completezza della stessa;
 - › alla corretta applicazione delle opzioni a suo tempo comunicate;
 - › al corretto calcolo del pro-rata;
- › sia stato versato l'acconto per l'ultimo periodo dell'anno in corso entro il 27/12.

11.4.4. Le verifiche IVA di corrispondenza

L'Organo di revisione deve verificare se:

- › la contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate, l'eventuale credito IVA o, tra le spese, l'eventuale debito IVA come emergenti dalla Dichiarazione annuale IVA, avendo riguardo alla circostanza che il relativo accertamento (in caso di credito IVA) sia imputato all'esercizio in cui l'ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione o il relativo impegno (in caso di debito IVA) sia imputato all'esercizio in cui viene effettuata la dichiarazione IVA;
- › il credito IVA imputabile a investimenti finanziati da debito trova corrispondenza nella quota dell'avanzo di amministrazione vincolata alla realizzazione degli investimenti.

11.4.5. Le altre verifiche IVA complementari

L'Organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento:

- › la corretta effettuazione delle “compensazioni orizzontali” del credito Iva annuale ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 e la presenza dell'apposizione del “*visto di conformità*” da parte di un professionista abilitato per le operazioni sopra la soglia di euro 5.000,00; nell'ambito delle operazioni immobiliari di compravendita e/o di locazione svolte da parte dell'ente locale, il rispetto delle norme in materia di regime Iva e Imposte indirette (Registro ed Ipotecastali), così come introdotte dalla Legge 4 agosto 2006, n. 248, con particolare riguardo alle casistiche di applicazione obbligatoria del *reverse charge*;
- › nell'ambito delle operazioni intracomunitarie e/o con operatori non residenti, la corretta applicazione del meccanismo del *reverse charge* e l'inoltro dei Modelli Intrastat con particolare riguardo anche agli acquisti di beni e servizi realizzati nell'ambito dell'attività non commerciale (Modello Intra 12);
- › l'eventuale avvenuta abilitazione dell'Ente Locale a effettuare operazioni intracomunitarie attraverso l'inserimento nell'archivio “Vies”, previsto dall'art. 27 del D.L. n. 78/2010 convertito con modificazioni nella L. n. 122/2010.

11.5. Verifica degli adempimenti ai fini Irap

11.5.1. Le verifiche IRAP preliminari

L'Organo di revisione deve verificare se l'ente locale ha esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini Iva, del “valore della produzione netta” previsto dall'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997, come consentito dall'art. 10-*bis*, comma 2, dello stesso Decreto.

In caso di ipotesi affermativa, l'Organo di revisione deve verificare che l'ente abbia rispettato quanto prescritto dall'art. 1, comma 2, del D.P.R. n. 441/1997 sui “*comportamenti concludenti*”, in base al quale l'opzione deve essere esercitata con apposita determinazione del Dirigente o Responsabile del Servizio, entro i termini del primo versamento mensile e quindi entro il 16 febbraio di ogni anno.

In relazione all'esercizio dell'opzione di cui sopra, sarebbe opportuno che l'ente locale:

- › valuti la convenienza a optare per uno o più servizi rilevanti ai fini Iva per la determinazione della base imponibile con i criteri del valore della produzione netta;
- › unitamente alla convenienza, valuti la possibilità operativa di pervenire alla elaborazione del Conto economico del servizio o dei servizi, classificato ai sensi dell'art. 2425 del Codice civile, ai fini della determinazione della base imponibile.

L'Organo di revisione in relazione a tale opzione, è opportuno che verifichi se:

- › l'opzione esercitata è stata segnalata nel Quadro VO della Dichiarazione annuale Iva e che l'opzione esercitata nel passato vincola l'ente locale per un triennio;
- › per annotare le operazioni che generano componenti positivi e negativi di reddito rilevanti ai fini della quantificazione della base imponibile Irap venga utilizzato uno dei seguenti sistemi:
 - a) scritture contabili ai fini Iva, rettifiche e integrate;
 - b) contabilità economico-patrimoniale e piano dei conti integrato;
 - c) contabilità analitica del servizio o dei servizi.

Nelle ipotesi sub a) e c) del punto precedente sarebbe opportuno verificare se l'ente locale abbia predisposto apposite scritture o carte di lavoro da conservare per tutto il periodo previsto per l'accertamento.

11.5.2. Le verifiche IRAP periodiche

L'Organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento se l'ente locale:

- › avendo esercitato l'opzione per l'applicazione ai servizi commerciali ai fini Iva, del valore della produzione netta, abbia applicato le norme fiscali previste per la determinazione della base imponibile secondo il cosiddetto "metodo contabile" di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 446/1997;
- › abbia ridotto la base imponibile del sistema retributivo delle somme pagate nei servizi optati per gli emolumenti (retributivi);
- › per quanto concerne il metodo di determinazione d'imposta di tipo retributivo, abbia versato entro il 16 del mese successivo, gli acconti mensili, con l'utilizzo del Modello F24EP;
- › nel caso di ritardato o omesso versamento di qualche acconto mensile, abbia effettuato il "*ravvedimento operoso*";
- › abbia ridotto, nel corso dell'esercizio o in sede di Dichiarazione annuale Irap, la base imponibile ai fini Irap di un ammontare pari alle spese sostenute per il perso-

nale disabile assunto con contratto di formazione-lavoro e di apprendistato (art. 11, D.Lgs. n. 446/1997);

- › abbia rispettato i termini e gli importi per i versamenti dell'Irap;
- › abbia versato nei termini l'eventuale saldo a debito risultante dalla Dichiarazione annuale per uno o entrambi i "binari" istituzionale-retributivo e commerciale-contabile;
- › abbia presentato nei termini la Dichiarazione annuale Irap.

11.6. Facoltà del rilascio del visto di conformità

Con la Risoluzione n. 90/E del 17 settembre 2010 l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'Organo di revisione dell'ente locale svolge *"la stessa funzione di garanzia – in ordine alla regolarità contabile e finanziaria dell'Ente stesso – che il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 attribuisce al revisore legale dei conti (persona fisica o società), relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali, presso le quali esercita la sua funzione"*.

Pertanto qualora l'ente locale, ai sensi dell'art. 1, comma 574, della legge n. 147/2013 volesse utilizzare in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, n. 241, i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 5.000,00 euro annui, può chiedere all'Organo di revisione che apponga la propria firma per attestazione sulla dichiarazione IVA, IRAP e sul Modello 770. Ne consegue che tale sottoscrizione attesta il rilascio del visto di conformità ai sensi dell'art. 35, comma 1, lettera a) del D.Lgs. n.241/1997.

11.7. Obbligo della sottoscrizione della dichiarazione IVA/IRAP e del modello 770

L'Organo di revisione deve sottoscrivere il modello 770 e la dichiarazione IRAP, mentre non è tenuto a sottoscrivere la dichiarazione IVA.

L'Organo di revisione, ancorché cessato dal suo incarico, è comunque obbligato a sottoscrivere anche la dichiarazione IRAP, riferita alla medesima annualità della relazione di revisione relativa al rendiconto, pena l'applicazione della sanzione di cui all'articolo 9, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 (cfr. risoluzione Agenzia delle Entrate n. 62 dell'8 giugno 2011).

12. Controlli sul bilancio consolidato

Indice

12.1. Inquadramento generale	236
12.2. La procedura	236
12.2.1. Il Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP) e l'area di consolidamento	237
12.3. Le direttive dell'Ente Capogruppo	238
12.4. L'eliminazione delle operazioni infragruppo	239
12.5. I controlli da svolgere sul bilancio consolidato	241
12.6. La relazione sulla gestione consolidata	242
12.7. La relazione dell'organo di revisione	244
12.8. Mancata redazione del bilancio consolidato e trasmissione alla BDAP	244

12.1. Inquadramento generale

Il presente principio tratta della revisione economico-finanziaria del bilancio consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP) condotta dall'Organo di revisione dell'ente locale capogruppo. In particolare, il principio, unitamente alle modalità attraverso cui condurre l'attività di revisione, illustra gli aspetti che l'Organo di revisione della capogruppo deve considerare al fine di formulare il giudizio sul bilancio del gruppo da inserire nella propria relazione finale.

Il principio è informato al principio contabile applicato concernente il bilancio consolidato (allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011) che al paragrafo 6 dispone testualmente che "per quanto non specificatamente previsto nel presente documento si fa rinvio ai Principi contabili generali civilistici e a quelli emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)".

L'Organo di revisione dell'ente capogruppo risponde esclusivamente del proprio giudizio sul bilancio consolidato in ordine alle procedure interne che l'ente capogruppo pone in essere per la sua redazione.

Si rammenta che ai sensi dell'art. 233-bis del D.Lgs. n.267/2000 - *Testo Unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (di seguito anche Tuel) gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti possono non predisporre il bilancio consolidato.*

12.2. La procedura

Nell'ambito dell'attività di controllo e vigilanza l'Organo di revisione deve verificare che l'ente capogruppo abbia espletato le seguenti attività:

- a) Deliberazione della Giunta dell'ente locale capogruppo, da adottarsi entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento del bilancio consolidato, per l'approvazione degli elenchi di cui al paragrafo 3.1 dell'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011 e successiva comunicazione agli enti, alle aziende e alle società ricompresi nel perimetro di consolidamento.
- b) Elaborazione e trasmissione delle direttive utili a rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.
- c) Acquisizione dei dati e della documentazione necessari (bilanci d'esercizio, rendiconti, bilanci consolidati dei gruppi intermedi, ecc.) che i componenti del gruppo devono inviare all'ente capogruppo entro il termine indicato nelle direttive di cui al

punto precedente e comunque non oltre il 20 luglio (dell'anno successivo a quello di riferimento).

- d) Predisposizione del bilancio consolidato e della Relazione sulla gestione comprensiva della Nota Integrativa ai sensi del paragrafo 5 dell'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011.
- e) Invio del bilancio consolidato e dei relativi allegati obbligatori all'Organo di revisione per la predisposizione della propria relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato.
- f) Approvazione da parte del Consiglio dell'ente capogruppo del Bilancio consolidato entro il 30 settembre dell'anno successivo a quello di riferimento.
- g) Invio del bilancio consolidato in formato XBRL alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP) entro 30 giorni dall'approvazione. A seguito delle modifiche occorse con la Legge di bilancio 2019 (Legge n. 145/2018, commi 903-904) il termine diventa 30 giorni dal termine previsto per la sua approvazione. Il blocco dei trasferimenti del Ministero dell'Interno ai sensi del nuovo comma 161 TUEL introdotto dal comma 903 della Legge di bilancio scatterà a partire dal 1° novembre 2019.

12.2.1. Il Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP) e l'area di consolidamento

L'Organo di revisione dell'ente capogruppo deve verificare che quest'ultimo predisponga l'elenco di cui al punto 1) del paragrafo 3.1 dell'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011, individuando gli enti, le aziende e le società che compongono il Gruppo Amministrazione pubblica (di seguito GAP), da indicare coerentemente anche nel Documento Unico di Programmazione - DUP, ed evidenziando quelli che, a loro volta, risultano capogruppo di gruppi intermedi di amministrazioni pubbliche o imprese.

La definizione del GAP fa riferimento a una nozione di controllo di "diritto", di "fatto" e "contrattuale" anche nei casi in cui non è presente un legame di partecipazione, diretta o indiretta, al capitale delle controllate ed a una nozione di partecipazione. L'Organo di revisione dell'ente capogruppo deve, altresì, verificare che quest'ultimo, dopo aver individuato gli enti, le aziende e le società facenti parte del GAP, predisponga l'elenco di cui al punto 2) del paragrafo 3.1 dell'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011.

Tale elenco, insieme a quello di cui al punto 1) del citato paragrafo 3.1, è oggetto di approvazione da parte della Giunta dell'ente capogruppo entro il 31 dicembre dell'anno di riferimento del bilancio consolidato. (Si fa presente che il termine del 31 dicembre non è contemplato dalla normativa. Di fatto costituisce un termine ordinatorio che sarebbe opportuno evidenziare). Entrambi gli elenchi sono aggiornati alla fine di ogni esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa allegata al bilancio consolidato.

Ai fini dell'individuazione dell'area di consolidamento occorre tenere conto delle soglie di rilevanza di cui al citato allegato 4/4.

L'Organo di revisione, sulla base dei dati e delle informazioni fornite dall'ente capogruppo ed, eventualmente, reperite e accertate in applicazione dei principi della diligenza professionale e con la tecnica della revisione, verifica che siano stati esclusi gli enti, le aziende e le società dal perimetro di consolidamento così come previsto dall'allegato 4/4.

Tutti i casi di esclusione dal consolidamento vanno indicati nella nota integrativa allegata al bilancio consolidato.

L'Organo di revisione deve verificare che la delibera di giunta di cui al precedente paragrafo sub lettera a) venga assunta anche nel caso in cui non risultino enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento e che ne venga dato atto nella relazione al rendiconto.

Qualora all'interno del gruppo vi siano delle istituzioni (organismi strumentali dell'ente locale) il punto di partenza per il bilancio consolidato è il conto economico e lo stato patrimoniale del rendiconto consolidato, ai sensi dell'art. 227 del Tuel, documento sul quale l'Organo di revisione dedica un'apposita sezione nella propria relazione al rendiconto dell'ente.

12.3. Le direttive dell'Ente Capogruppo

L'Organo di revisione dell'ente capogruppo, al fine di valutare che la procedura di redazione del bilancio consolidato rispetti i modi e i tempi stabiliti dalla legge o, se compatibile con quest'ultima, dal proprio regolamento, deve verificare che l'ente:

- a) abbia effettuato tutte le comunicazioni utili e necessarie agli enti, alle aziende e alle società comprese nell'elenco di cui al punto 2) del paragrafo 3.1 dell'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011;
- b) abbia fornito le direttive necessarie a rendere possibile il processo di consolidamento dei dati di bilancio dei componenti del perimetro di consolidamento, attraverso l'omogeneizzazione dei seguenti elementi:
 1. data di riferimento dei bilanci;
 2. schemi di bilancio;
 3. criteri di valutazione delle poste di bilancio.

Ne consegue che le direttive dell'ente capogruppo devono riguardare:

- › la coincidenza delle date di chiusura dei bilanci dei componenti l'area di consolidamento con quella del rendiconto dell'ente capogruppo (31 dicembre di ciascun esercizio);
- › l'adozione dello schema di bilancio consolidato di cui all'allegato 11 al D.Lgs. 118/2011 rispetto al quale i componenti l'area di consolidamento devono riclassificare i propri bilanci e rendiconti;
- › i principi contabili e i criteri di valutazione da applicare;
- › le norme e le altre disposizioni sull'informativa applicabili al bilancio del gruppo, inclusi l'identificazione dei settori di attività dell'impresa e la relativa informativa distintamente per missioni di bilancio;
- › i rapporti e le operazioni con i diversi componenti del gruppo;
- › il calendario dell'invio della documentazione/reportistica.

12.4. L'eliminazione delle operazioni infragruppo

Il bilancio consolidato deve considerare soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno effettuato con i terzi estranei al gruppo affinché rifletta la situazione patrimoniale-finanziaria e le sue variazioni, incluso il risultato economico conseguito, di un'unica entità economica composta da una pluralità di soggetti giuridici. A tal fine, in sede di consolidamento devono essere eliminate le operazioni e i saldi reciproci perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo: infatti, qualora non fossero eliminate tali partite, i saldi consolidati risulterebbero indebitamente accresciuti. La corretta procedura di eliminazione di tali poste presuppone l'equivalenza delle partite reciproche e l'accertamento delle eventuali differenze. L'Organo di revisione dell'ente capogruppo dovrà verificare, con la tecnica del campionamento, che quest'ultimo abbia correttamente eliso le suddette operazioni.

Uno strumento utile nelle mani dell'Organo di revisione per la valutazione dell'attendibilità e correttezza dei rapporti tra l'ente capogruppo e i componenti l'area di consolidamento è la procedura di asseverazione dei crediti e dei debiti reciproci di cui all'art. 11, comma 6, lett. j) del D.Lgs. 118/2011, che l'Organo di revisione effettua al fine di esprimere il proprio giudizio sul rendiconto dell'esercizio (cfr. principio di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali n. 10 – controlli sugli organismi partecipati). In particolare, occorre motivare eventuali discordanze tra l'asseverazione e la verifica delle operazioni infragruppo in sede di istruttoria.

L'Organo di revisione deve verificare che si tenga conto di eventuali effetti generati dalle rettifiche di consolidamento degli esercizi precedenti prima di procedere alle rettifiche/integrazioni conseguenti alle operazioni intervenute nel corso dell'esercizio.

L'identificazione delle operazioni infragruppo ai fini dell'eliminazione e dell'elisione dei relativi dati contabili è effettuata sulla base delle informazioni trasmesse dai componenti del gruppo.

L'Organo di revisione dell'ente capogruppo non è tenuto, in nessun caso, a valutare la conformità della documentazione trasmessa dai diversi componenti dell'area di consolidamento rispetto ai bilanci e rendiconti degli stessi, così come non vi è tenuto l'ente capogruppo, in quanto la conformità in questione costituisce una responsabilità dei soli componenti da consolidare.

La maggior parte degli interventi di rettifica non modificano l'importo del risultato economico e del patrimonio netto in quanto effettuati eliminando per lo stesso importo poste attive e poste passive del patrimonio o singoli componenti del conto economico (quali i crediti e i debiti, sia di funzionamento o commerciali, che di finanziamento, gli oneri e i proventi per trasferimenti o contributi o i costi e i ricavi concernenti gli acquisti e le vendite). Altri interventi di rettifica hanno effetto invece sul risultato economico consolidato e sul patrimonio netto consolidato e riguardano gli utili e le perdite infragruppo non ancora realizzati con terzi (ad esempio, se una componente del gruppo ha venduto a un'altra componente del gruppo un immobile, realizzando una plusvalenza o una minusvalenza, ma l'immobile è ancora presente all'interno del gruppo, la minusvalenza o la plusvalenza rilevata nel bilancio dell'ente o società che ha venduto il bene deve essere eliminata. Di conseguenza diminuirà il risultato di esercizio di tale componente del gruppo e del gruppo nel suo complesso).

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

- 1) l'eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo: in questo caso si determina l'eventuale "differenza di consolidamento per annullamento";
- 2) l'analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
- 3) l'eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni, l'eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

Nel caso di operazioni tra la controllante e le sue controllate oggetto di un difforme trattamento fiscale, l'imposta non è oggetto di elisione. Ad esempio, nei casi in cui risulti indetraibile, l'IVA pagata dalla capogruppo a componenti del gruppo per le quali essa è detraibile, non è oggetto di eliminazione e rientra tra i costi del conto economico consolidato.

L'eliminazione di dati contabili può essere evitata se relativa a operazioni infragruppo di importo irrilevante, indicandone il motivo nella nota integrativa. L'irrelevanza degli elementi patrimoniali ed economici è misurata rispettivamente con riferimento all'ammontare complessivo degli elementi patrimoniali ed economici di cui fanno parte.

12.5. I controlli da svolgere sul bilancio consolidato

Prima del rilascio della propria relazione, l'Organo di revisione deve verificare la corretta procedura effettuata dall'ente locale per il consolidamento dei dati.

A tal riguardo si ricorda che i metodi di consolidamento disciplinati dall'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011 sono:

- 1) il metodo integrale, per le partecipazioni di controllo;
- 2) il metodo proporzionale, per tutte le altre partecipazioni.

Accertato il corretto metodo di consolidamento adottato, l'Organo di revisione deve verificare che i bilanci da consolidare siano:

- a) uniformi temporalmente: la data di riferimento dei bilanci è il 31 dicembre di ogni anno;
- b) uniformi nella struttura e nel contenuto rispetto alla riclassificazione offerta dallo schema di cui all'allegato 11 del D.Lgs. 118/2011;
- c) uniformi nei criteri di valutazione rispetto a quelli validi per gli enti locali, salvo la possibilità di derogare a tale criterio per rispettare l'obiettivo della rappresentazione veritiera e corretta, come previsto dal principio di cui al citato allegato 4/4.

Operato il riscontro sulle fasi preliminari al consolidamento, l'Organo di revisione deve verificare la corretta determinazione e riclassificazione della differenza di consolidamento. Infatti, nei metodi integrale e proporzionale l'eliminazione della partecipazione in contropartita al valore del patrimonio netto della partecipata può condurre a valori positivi (differenza di consolidamento positiva) o negativi (differenza di consolidamento negativa). Tali valori, oltre che nel segno, possono essere differenti nell'origine richiedendo una diversa allocazione nel bilancio consolidato: a questo riguardo, poiché il principio di cui all'allegato 4/4 circoscrive in modo non esaustivo l'iscrizione in bilancio, occorre fare riferimento a quanto previsto dal principio contabile OIC 17.

I valori resi omogenei e aggregati in funzione della partecipazione e del metodo di consolidamento seguito necessitano di essere rettificati degli importi delle operazioni infragruppo.

L'Organo di revisione effettua verifiche, in merito:

- › al valore delle immobilizzazioni finanziarie post-consolidamento: tale valore deve coincidere con la sommatoria dei valori aggregati delle immobilizzazioni finanziarie (pro-quota in caso di consolidamento proporzionale) al netto delle partecipazioni oggetto di consolidamento integrale o proporzionale.
- › al valore post-consolidamento delle immobilizzazioni materiali acquisite dalla partecipata attraverso un contratto di leasing: deve essere contabilizzato nel rispetto del principio di prevalenza della sostanza sulla forma;
- › al valore dei crediti e debiti post-consolidamento: tale valore deve coincidere con la sommatoria dei valori aggregati dei crediti e debiti (pro-quota in caso di consolidamento proporzionale) al netto dei crediti e debiti relativi a operazioni infragruppo;
- › al valore dei ricavi e costi post-consolidamento: tale valore deve coincidere con la sommatoria dei valori aggregati dei ricavi e costi (pro-quota in caso di consolidamento proporzionale) al netto dei ricavi e costi relativi a operazioni infragruppo;
- › alle variazioni del patrimonio netto intervenute a seguito del consolidamento;
- › al fondo per rischi e oneri che non deve ricomprendere rischi e oneri relativi a operazioni infragruppo;
- › al fondo per il trattamento di fine rapporto post-consolidamento che deve coincidere con la sommatoria (pro-quota in caso di metodo proporzionale) dei fondi per TFR delle entità consolidate.

12.6. La relazione sulla gestione consolidata

L'Organo di revisione deve verificare che la Relazione sulla gestione, da allegare al bilancio consolidato, sia comprensiva della relativa nota integrativa al cui interno siano presenti i seguenti dati e le seguenti informazioni:

- › i riferimenti normativi e il procedimento seguito nella redazione del Bilancio Consolidato oltre alla descrizione dei risultati ottenuti: pur non essendo esplicitamente previsto dal principio contabile, sarebbe opportuno anche fare riferimento agli obiettivi del Documento Unico di Programmazione - DUP sul Gruppo Amministrazione Pubblica e dei criteri di valutazione applicati;

- › le ragioni delle più significative variazioni intervenute nella consistenza delle voci dell'attivo e del passivo rispetto all'esercizio precedente (escluso il primo anno di elaborazione del bilancio consolidato);
- › distintamente per ciascuna voce, l'ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni, e dei debiti assistiti da garanzie reali su beni di imprese incluse nel consolidamento, con specifica indicazione della natura delle garanzie;
- › la composizione delle voci "ratei e risconti" e della voce "altri accantonamenti" dello stato patrimoniale, quando il loro ammontare è significativo;
- › la suddivisione degli interessi e degli altri oneri finanziari tra le diverse tipologie di finanziamento;
- › la composizione delle voci "proventi straordinari" e "oneri straordinari", quando il loro ammontare è significativo;
- › cumulativamente, per ciascuna categoria, l'ammontare dei compensi spettanti agli amministratori e ai sindaci dell'impresa capogruppo per lo svolgimento di tali funzioni anche in altre imprese incluse nel consolidamento (intendendosi per impresa capogruppo quella di un consolidato intermedio in quanto non può essere l'Ente visto il divieto posto dalla Legge);
- › per ciascuna categoria di strumenti finanziari derivati il loro fair value ed informazioni sulla loro entità e sulla loro natura;
- › l'elenco degli enti e delle società che compongono il gruppo con l'indicazione per ciascun componente del gruppo amministrazione pubblica:
 - › della denominazione, della sede e del capitale e se trattasi di una capogruppo intermedia;
 - › delle quote possedute, direttamente o indirettamente, dalla capogruppo e da ciascuno dei componenti del gruppo;
 - › se diversa, la percentuale dei voti complessivamente spettanti nell'assemblea ordinaria;
 - › della ragione dell'inclusione nel consolidato degli enti o delle società se già non risulta dalle indicazioni richieste dalle lettere b) e c) del comma 1;
 - › della ragione dell'eventuale esclusione dal consolidato di enti strumentali o società controllate e partecipante dalla capogruppo;
 - › qualora si sia verificata una variazione notevole nella composizione del complesso delle imprese incluse nel consolidamento, devono essere fornite le informazioni che rendano significativo il confronto fra lo stato patrimoniale e il conto economico dell'esercizio e quelli dell'esercizio precedente (ad esclusione del primo esercizio di redazione del bilancio consolidato);

- › l'elenco degli enti, le aziende e le società componenti del gruppo comprese nel bilancio consolidato con l'indicazione per ciascun componente:
 - a) della percentuale utilizzata per consolidare il bilancio e, al fine di valutare l'effetto delle esternalizzazioni, dell'incidenza dei ricavi imputabili alla controllante rispetto al totale dei ricavi propri, comprensivi delle entrate esternalizzate;
 - b) delle spese di personale utilizzato a qualsiasi titolo, e con qualsivoglia tipologia contrattuale;
 - c) delle perdite ripianate dall'ente, attraverso conferimenti o altre operazioni finanziarie, negli ultimi tre anni.

12.7. La relazione dell'organo di revisione

A seguito dello svolgimento della propria attività di revisione sul bilancio consolidato, l'Organo di revisione nella propria relazione può effettuare considerazioni e segnalazioni al Consiglio dell'ente capogruppo destinatario della sua relazione.

Le considerazioni dell'Organo di revisione devono riguardare il bilancio consolidato e la correttezza della procedura utilizzata per la redazione dello stesso e la relazione sulla gestione consolidata comprensiva della nota integrativa, in ossequio al principio di cui all'allegato 4/4 al D.Lgs. 118/2011 e alle ulteriori previsioni di legge.

12.8. Mancata redazione del bilancio consolidato e trasmissione alla BDAP

L'Organo di revisione deve vigilare sulle conseguenze della mancata deliberazione del bilancio consolidato nel termine perentorio del 30 settembre di ciascun anno da parte del Consiglio dell'ente capogruppo. In questi casi si applica la sanzione prevista al comma 1-*quinquies* dell'art. 9 del D.L. n. 113/2016, ai sensi del quale il mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione del bilancio consolidato vieta all'ente di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo e con qualsiasi tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto, fino a quando non si sia ottemperato all'obbligo in questione. È fatto inoltre divieto all'ente di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi rispetto a quanto indicato nel periodo precedente.

L'Organo di revisione deve vigilare anche sul rispetto del termine per l'invio dei relativi dati alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche di cui all'art. 13 della Legge 31

dicembre 2009, n. 196: l'ente, infatti, entro trenta giorni dall'approvazione del bilancio consolidato deve procedere con l'invio e, in caso di ritardo si applica la sanzione prevista dal comma 1-quinquies dell'art. 9 del D.L. 113/2016 e a seguito delle modifiche occorse con la Legge di bilancio 2019 (Legge n. 145/2018, commi 903-904) il termine diventa 30 giorni dal termine previsto per la sua approvazione. Il blocco dei trasferimenti del Ministero dell'Interno ai sensi del nuovo comma 161 Tuel introdotto dal comma 903 della Legge di bilancio n. 145/2018 scatterà a partire dal 1° novembre 2019.

Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Massimo Miani

Vice Presidente

Davide Di Russo

Consigliere Segretario

Achille Coppola

Consigliere Tesoriere

Roberto Cunsolo

Consiglieri

Antonio Borrelli

Andrea Foschi

Marcella Galvani

Gilberto Gelosa

Valeria Giancola

Maurizio G. Grosso

Giuseppe Laurino

Giorgio Luchetta

Raffaele Marcello

Francesco Muraca

Maurizio Postal

Sandro Santi

Massimo Scotton

Remigio E. M. Sequi

Lorenzo Sirch

Alessandro Solidoro

Giuseppe Tedesco

CNDCEC

Piazza della Repubblica, 59

00185 - Roma

Tel. 06.47863300

Fax. 06.47863349

E-mail info@commercialisti.it

Web. www.commercialisti.it

Direttore Generale

Francesca Maione

Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Segretario Generale

Andrea Foschi

Coordinatore dipartimenti ricerca scientifica

Gianpaolo Valente

Consiglieri

Nicolino Cavalluzzo

Nicolò La Barbera

Vittorio Raccamari

Paolo Rollo

Sandro Santi

Ermanno Werthhammer

FNC

Piazza della Repubblica, 68

00185 - Roma

Tel. 06.4782901

Fax. 06.4874756

E-mail info@fncommercialisti.it

Web. www.fondazionenazionalecommercialisti.it

FF
NF
C

ISBN 978-88-99517-23-6



9 788899 517236 >

www.fondazione nazionalecommercialisti.it