



CONSIGLIO NAZIONALE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E  
DEGLI ESPERTI CONTABILI

## Osservatorio Enti Locali

### Dicembre 2010

---

*a cura*  
*DELL' ISTITUTO DI RICERCA DEI DOTTORI*  
*COMMERCIALISTI*  
*E DEGLI ESPERTI CONTABILI*



*Stefano Ranucci*

*Roma, 15 dicembre 2010*

## **Indice**

### **PRASSI** **3**

**REDAZIONE DEL RENDICONTO PATRIMONIALE A PREZZI DI MERCATO** **3**

### **GIURISPRUDENZA** **8**

**INCOMPATIBILITÀ TRA L'INCARICO DI REVISORE E COMPONENTE DELL'O.I.V.** **8**

**RESPONSABILITÀ DEL REVISORE PER IL DISORDINE CONTABILE DELL'ENTE LOCALE** **10**

### **Redazione del rendiconto patrimoniale a prezzi di mercato**

Con la *Circolare del 17 dicembre 2010* il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha fornito indicazioni in merito alle comunicazioni che le amministrazioni pubbliche devono effettuare annualmente per la redazione del rendiconto patrimoniale dello Stato a prezzi di mercato.

Con la formazione del rendiconto patrimoniale, disposto dall'*art. 6 comma 8 lettera e) del DPR n. 43 del 30 gennaio 2008*, il Ministero si pone l'obiettivo di determinare le reali consistenze degli attivi dello Stato, quale punto di partenza per sviluppare le potenzialità in termini economici e sociali dei beni di proprietà pubblica. Come affermato nella circolare, "la conoscenza e la gestione informata del patrimonio pubblico può contribuire al contenimento del deficit e alla riduzione del debito pubblico."

L'obbligo di comunicazione annuale è previsto per tutte le amministrazioni pubbliche così come individuate dall'*art. 1 comma 2 del D.Lgs. 165 del 2001*<sup>1</sup> (e quindi si estende anche gli enti locali), ovvero le amministrazioni pubbliche incluse nell'elenco SEC13 redatto dall'Istat e pubblicato annualmente nella Gazzetta Ufficiale.

In una prima fase, l'obbligo di comunicazione, previsto dall'*art. 2 comma 222 della Finanziaria 2010*<sup>2</sup> era relativo ai soli beni immobili, successivamente<sup>3</sup>, è stato esteso anche alla ricognizione delle concessioni e delle partecipazioni detenute dalle amministrazioni pubbliche.

In base al combinato disposto delle previsioni normative richiamate e del decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2010, le amministrazioni pubbliche dovranno comunicare al dipartimento del Tesoro, mediante il portale informatico accessibile dal sito web del dipartimento ([www.dt.tesoro.it](http://www.dt.tesoro.it)) e sulla base di schede sintetiche predisposte dal Ministero, rispettivamente:

- l'elenco degli immobili pubblici valutati a prezzi di mercato, entro il 31 gennaio 2011;
- l'elenco delle concessioni e partecipazioni valutate a prezzi di mercato, entro il 31 marzo 2011.

---

<sup>1</sup> E successive modificazioni.

<sup>2</sup> Legge 23 dicembre 2009 n. 191.

<sup>3</sup> Con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2010 pubblicato in G.U. n. 212 del 10 settembre 2010.

La disciplina delle comunicazioni e, in particolare, l'individuazione delle attività oggetto della comunicazione, i criteri di determinazione dei prezzi di mercato e i modelli di comunicazione sono contenuti nel citato Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2010.

### **Valutazione degli immobili**

In base alle indicazioni del Decreto Mef del 30 luglio 2010 per beni immobili oggetto della comunicazione devono intendersi tutti i terreni e i fabbricati :

- utilizzati o detenuti, a qualunque titolo, dall'amministrazione pubblica e di proprietà dello Stato o di altre amministrazioni pubbliche,
- di proprietà dell'amministrazione interessata, ovvero utilizzati e detenuti a qualunque titolo dalla stessa amministrazione o da altri soggetti pubblici o privati;
- di proprietà dell'amministrazione pubblica interessata e non utilizzati.

Per i beni immobili la valutazione a prezzi di mercato deve essere effettuata attribuendo a ciascun terreno o fabbricato un valore che sia coerente con il costo di ricostruzione di tale *asset* o con il valore derivante dall'applicazione del metodo reddituale.

In ogni caso la valutazione dell'immobile può essere effettuata, ove possibile, facendo riferimento ai valori effettivamente riscontrabili nel mercato di riferimento di tale tipologia di beni.

Il comma 222 dell'art.2 della Legge Finanziaria 2010 stabilisce, inoltre, che, qualora dalle comunicazioni emerga l'esistenza di immobili di proprietà dello Stato, non in gestione all'Agenzia del Demanio, gli stessi rientrano, a seguito della comunicazione, nella gestione dell'Agenzia.

### **Valutazione delle concessioni**

Il decreto individua, quali concessioni oggetto della comunicazione, quelle traslative di diritti soggettivi sui beni e servizi pubblici, ovvero sull'esercizio e la gestione, anche indiretta, di detti beni e servizi che le amministrazioni pubbliche abbiano conferito a soggetti pubblici o privati mediante apposito provvedimento, in ogni settore e per qualsiasi oggetto, ai fini dell'esercizio del diritto medesimo.

L'obbligo di valutazione e comunicazione al Tesoro si estende anche alle sub concessioni e alle eventuali occupazioni senza titolo.

Il valore delle concessioni a prezzi di mercato deve essere effettuata attribuendo a ciascuna concessione importi effettivamente riscontrabili nel mercato di riferimento ovvero mediante l'utilizzo del metodo reddituale.

## **Valutazione delle partecipazioni**

Per quanto attiene alla comunicazione del valore delle partecipazioni, il decreto del 30 luglio 2010 stabilisce che devono essere intese quali partecipazioni da includere nell'elenco da inviare al Tesoro, tutte le quote o le azioni di società e o di enti, possedute direttamente o indirettamente dalle amministrazioni pubbliche, anche mediante società controllate o collegate.

Per le partecipazioni il criterio individuato per la valutazione a prezzi di mercato è rappresentato dai valori effettivamente riscontrabili nei mercati di riferimento (nel caso di titoli quotati) ovvero utilizzando il metodo reddituale o quello patrimoniale.

## **Schemi di comunicazione e contenuto informativo**

La comunicazione relativa ai beni delle tre categorie appena descritte deve essere effettuata sulla base dei modelli allegati al decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 30 luglio 2010. Le informazioni richieste nei modelli forniscono una chiara indicazione sui dati da utilizzare nella determinazione del valore a prezzi di mercato dell'*asset* patrimoniale da valutare.

Per gli immobili è infatti richiesto, accanto all'indicazione delle informazioni anagrafiche dell'ente ed identificative del cespite (dati catastali, indirizzo, e caratteristiche del bene), di fornire le seguenti informazioni:

- utilizzo effettivo del bene e sua percentuale di utilizzazione;
- valore di bilancio e valore di mercato dell'unità immobiliare/terreno;
- eventuali comproprietà;
- possibile edificabilità dei terreni;
- eventuali ipoteche o diritti di superficie di terzi (per i soli terreni).

Per le concessioni è richiesta, oltre all'indicazione dei dati identificativi dell'amministrazione concedente e del cessionario, anche l'indicazione delle seguenti informazioni:

- l'oggetto della concessione, specificando il bene/servizio oggetto della concessione, l'uso e la finalità cui si vuole destinare la concessione, la superficie (in mq) della zona demaniale oggetto della concessione.
- Il contenuto principale del contratto di concessione e la tipologia della concessione. Descrivendo la concessione, la forma giuridica e indicando se la concessione è stata attribuita tramite gara pubblica. È inoltre richiesto di specificare se la concessione è relativa a beni o servizi e se ha per oggetto opere pubbliche ovvero è una concessione mista.

- L'indicazione degli introiti per l'amministrazione cedente. In tale sezione sono indicati il valore del bene o del servizio oggetto della concessione, la fonte di stima, la tipologia di remunerazione (canone o concessione gratuita) e l'ammontare dell'eventuale canone annuo, specificando le componenti variabili e le componenti fisse. L'amministrazione deve, inoltre, indicare, ove possibile, il numero di rate, il dettaglio degli introiti netti e i finanziamenti concessi all'ente beneficiario.
- L'indicazione degli impegni del concessionario. In tale sezione devono essere indicate le spese previste e le spese sostenute per gli investimenti, gli oneri sostenuti e previsti per la manutenzione ordinaria e straordinaria, il livello di servizio atteso e l'eventuale facoltà di sub-concessione.
- L'attività di monitoraggio sulla concessione, specificando l'attività prevista, il responsabile del procedimento e i risultati dell'attività di monitoraggio effettuata.

Per quanto attiene al contenuto delle comunicazioni relative alle partecipazioni detenute dall'amministrazione, il decreto prevede l'obbligo di comunicazione delle informazioni relative alla natura dell'ente partecipato e i principali dati economico-patrimoniali, nonché dei dati dell'amministrazione titolare della partecipazione e del responsabile di procedimento.

È previsto che per ciascuna partecipazione siano indicate le seguenti informazioni:

- la forma giuridica dell'ente (es. Azienda speciale, società per azioni, consorzio ecc.) e il settore di attività (sulla base della codifica Ateco 2007).
- La quota di possesso da parte dell'amministrazione pubblica specificando la quota posseduta direttamente e quella indirettamente posseduta.
- La sintesi dei dati di bilancio. Nello specifico, l'amministrazione deve indicare il sistema contabile utilizzato dall'ente partecipato (contabilità finanziaria o economico-patrimoniale), il valore del patrimonio netto, l'utile o la perdita di esercizio conseguita, il capitale sociale e l'ammontare dei trasferimenti correnti e in conto capitale che l'ente ha ricevuto dall'amministrazione pubblica.
- Il risultato della valutazione a prezzi di mercato della partecipazione. I metodi di valutazione espressamente individuati nell'allegato sono:
  - il metodo patrimoniale, ovvero utilizzando il metodo del patrimonio netto come disciplinato dall'art. 2426 del Codice Civile<sup>4</sup>;

---

<sup>4</sup> In base all'art. 2426 comma 4 cc *“le immobilizzazioni consistenti in partecipazioni in imprese controllate o collegate possono essere valutate, con riferimento a una o più tra dette imprese...per un importo pari alla corrispondente frazione del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio delle imprese medesime, detratti dividendi ed operate le rettifiche richieste dai principi di redazione del bilancio consolidato, nonché quelle necessarie per il rispetto dei principi indicati negli articoli 2423 e 2423 bis.*

- Il metodo reddituale, ovvero utilizzando il valore di costo della partecipazione come disciplinato dall'art. 2426 del Codice Civile<sup>5</sup>.
- La quotazione di borsa, ovvero il valore della partecipazione calcolato con riferimento alle quotazioni medie di borsa delle azioni nell'anno di riferimento (ove disponibili).

### **Aggiornamento delle informazioni e mancata comunicazione**

Il combinato disposto delle disposizioni normative sulle comunicazioni necessarie alla redazione del rendiconto patrimoniale dello Stato a prezzi di mercato stabilisce, inoltre, che le pubbliche amministrazioni sono tenute all'aggiornamento annuale dello stato degli *asset* oggetto di valutazione (immobili, concessioni e partecipazioni). Entro il 31 gennaio di ciascun anno<sup>6</sup>, infatti, le amministrazioni pubbliche sono tenute a comunicare eventuali variazioni intervenute sulle caratteristiche e sui valori dei beni immobili, delle concessioni e delle partecipazioni come individuate in precedenza.

Si segnala, infine, in caso di inadempimento da parte dell'amministrazione pubblica dovuta alla mancata comunicazione o al mancato aggiornamento delle informazioni richieste, con esclusivo riferimento agli immobili, l'Agenzia del Demanio provvederà ad inviare una segnalazione alla Corte dei Conti e scatterà, a partire al 1 gennaio 2011, la nullità dei contratti di locazione degli immobili sottoscritti dall'amministrazione pubblica sugli immobili di proprietà dello Stato.

---

*Quando la partecipazione è iscritta per la prima volta in base al metodo del patrimonio netto, il costo di acquisto superiore al valore corrispondente del patrimonio netto risultante dall'ultimo bilancio dell'impresa controllata o collegata può essere iscritto nell'attivo purché ne siano indicate le ragioni nella nota integrativa. La differenza, per la parte attribuibile a beni ammortizzabili o all'avviamento, deve essere ammortizzata. Negli esercizi successivi le plusvalenze, derivanti dall'applicazione del metodo del patrimonio netto, rispetto al valore indicato nel bilancio dell'esercizio precedente sono iscritte in una riserva non distribuibile."*

<sup>5</sup> In base all'art. 2426 cc comma 1 "le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori."

<sup>6</sup> E nello specifico a partire dal 2011 per le comunicazioni relative agli immobili e dal 2012 per le comunicazioni relative alle concessioni ed alle partecipazioni.

### **Incompatibilità tra l'incarico di revisore e componente dell'O.I.V.**

Con *deliberazione* adottata nell'adunanza del 22 luglio 2010 la Corte dei Conti sezione regionale di controllo per la Campania si è pronunciata in merito alla sussistenza o meno di incompatibilità tra assunzione dell'incarico di componente dell'organo di revisione economico-finanziaria e quello di componente dell'organismo indipendente di valutazione (O.I.V.) negli enti locali.

La Corte ha espresso il proprio parere a seguito di richiesta inoltrata dal Vice Sindaco *pro tempore* del Comune di Casal di Principe (Caserta) in merito alla possibilità che un unico soggetto possa assumere, presso il medesimo ente, gli incarichi di revisore e di componente del nucleo di valutazione.

Con la deliberazione la Corte ha inoltre contribuito a meglio specificare il ruolo rivestito, nel sistema dei controlli previsti per gli enti locali, dai componenti dell'organismo indipendente di valutazione previsto dalla Legge 15 del 4 marzo 2009<sup>7</sup>.

Preliminarmente i magistrati delle Corte hanno osservato che l'attività di vigilanza dell'organo di revisione economico-finanziaria, sebbene sia riconducibile allo svolgimento di una funzione di controllo "interno" dell'attività dell'ente si caratterizza come controllo di regolarità amministrativa e contabile con un contenuto "nettamente" differenziato e differenziabile dal controllo valutativo finalizzato all'esecuzione di misurazioni e alla formulazione di giudizi relativi alle prestazioni del personale.

Nella premessa, dunque, i magistrati contabili si preoccupano di chiarire la differenza tra le due tipologie di controllo effettuate rispettivamente dall'organo di revisione e dell'organismo indipendente di valutazione. La prima tipologia di controllo, (il controllo effettuato dal revisore dell'ente) è prevalentemente un controllo di legittimità amministrativa e contabile dell'operato dell'ente e del suo personale. La seconda tipologia di controllo (il controllo effettuato dal componente dell'organismo di valutazione) è prevalentemente un controllo valutativo dell'operato del personale finalizzato a evidenziare il raggiungimento o meno di

---

<sup>7</sup> Per un'individuazione più esauriente del ruolo e delle funzioni dell'Organismo Indipendente di Valutazione si vedano anche il D.Lgs. 150 27 ottobre 2009 n. 150 recante "attuazione della Legge 4 marzo 2009 n. 15, in materia di ottimizzazione della produttività del lavoro pubblico e di efficienza e trasparenza delle pubbliche amministrazioni " e le deliberazioni della Commissione indipendente per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle Amministrazioni Pubbliche.

definiti livelli di performance strettamente connessi alla individuazione delle indennità/compensi da erogare connessi al merito dei soggetti valutati.

Dopo aver chiarito le distinzioni tra i due ruoli in termini di natura e funzione nel sistema di controlli, i giudici della Corte affrontano, dal punto di vista giuridico-formale, la questione relativa alla incompatibilità tra l'assunzione di entrambi i ruoli per il medesimo ente locale.

La Corte osserva che il sistema dei controlli interni ex art. 147 del D.lgs. 18 agosto 2000 n.267 (TUEL) e la più recente disciplina introdotta dal D.lgs. 27 ottobre 2009 n. 150 implicano che lo svolgimento dell'attività di valutazione debba avvenire mediante attribuzione di uno specifico e autonomo incarico. Inoltre, tale incarico non può essere fatto rientrare in alcuna delle altre funzioni o competenze degli organi dell'ente o dell'organo di revisione economico-finanziaria, anche in considerazione della autonomia richiesta per legge al soggetto che svolge l'attività valutativa.

Se dunque agli enti locali è riconosciuta un'ampia discrezionalità in relazione alla organizzazione dei controlli interni<sup>8</sup>, tale discrezionalità non si estende alla nomina dei componenti dell'O.I.V. anche in virtù della specifica disciplina di incompatibilità dettata dal D.Lgs. 150 del 2009. Recita, infatti, il comma otto dell'art. 14 del citato decreto che “*i componenti dell'Organismo indipendente di valutazione non possono essere nominati tra i soggetti che rivestano incarichi pubblici elettivi o cariche in partiti politici o in organizzazioni sindacali, ovvero che abbiano rapporti continuativi di collaborazione e consulenza con le predette organizzazioni, ovvero che abbiano rivestito simili incarichi o cariche o che abbiano avuto simili rapporti nei tre anni precedenti la designazione.*”<sup>9</sup>

La Corte sostiene, pertanto, che proprio la natura valutativa, che presuppone l'affidamento di uno specifico e autonomo incarico e la formulazione di apprezzamenti suscettibili di incidere sul trattamento premiale del personale dell'ente, non consentono di poter attribuire tale compito ai componenti dell'organo di revisione degli enti locali, in quanto ne deriverebbe un cumulo tra funzioni proprie<sup>10</sup> di detti soggetti e funzioni aggiuntive che non può considerarsi consentito ai sensi dell'art. 236 terzo comma del TUEL.

Sostengono, inoltre, i giudici della Corte contabile che l'incompatibilità tra il ruolo di valutatore e di revisore dell'ente rappresenta un elemento necessario al mantenimento, da

---

<sup>8</sup> Il terzo comma dell'art. 147 del D.Lgs n. 267 del 2000 recita: “l'organizzazione dei controlli interni è effettuata dagli enti locali anche in deroga agli altri principi di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999 n. 286.

<sup>9</sup> Si veda anche la deliberazione della Commissione indipendente per la valutazione, la trasparenza e l'integrità delle Amministrazioni Pubbliche n. 4/2010 del 16 febbraio 2010 recante “definizione dei requisiti per la nomina dei componenti dell' Organismo indipendente di valutazione”.

<sup>10</sup> Ex art. 239 del d.lgs. 18 agosto 2000 n. 267 TUEL.

parte dell'organo di revisione, di un profilo di indipendenza e terzietà nei confronti dell'ente controllato anche sotto il profilo delle interferenze che l'attività valutativa potrebbe determinare nelle scelte dell'amministrazione controllata.

In conclusione, i giudici della Corte dei Conti affermano che, anche sotto il profilo giuridico-formale, l'autonomia organizzativa che il legislatore riserva agli enti locali nella valutazione del personale e della relativa performance non può essere estesa sino a vanificare il divieto previsto dall'art. 236 terzo comma del TUEL di affidamento ai componenti degli organi di revisione contabile di incarichi o di consulenze "presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso".

Pertanto, l'affidamento al componente dell'organo di revisione anche della funzione di componente dell'organismo indipendente di valutazione integra un'ipotesi di incompatibilità ai sensi dell'art. 236 del d.lgs. 267 del 2000 (TUEL).

### **Responsabilità del revisore per il disordine contabile dell'ente locale**

Con la sentenza n. 163 del 6 ottobre 2010 la Corte Conti, sezione giurisdizionale per le Marche ha condannato i componenti dell'organo di revisione del Comune di Fratte Rosa (PU) al pagamento del danno erariale cagionato dall'economista e responsabile del servizio di ragioneria dell'ente locale in virtù della omissione della dovuta attività di controllo.

La Corte, in base ad un orientamento giurisprudenziale che si è andato consolidando negli ultimi anni, ha confermato l'esistenza di un profilo di responsabilità dei revisori dell'ente per omesso o carente controllo, tale da determinare la condanna al pagamento del danno erariale derivante dall'attività di soggetti sottoposti al controllo dell'organo di revisione.

Nel caso in discussione il responsabile del settore finanziario che svolgeva anche funzioni di economista e di responsabile del servizio di ragioneria dell'ente si era reso responsabile di condotte dolose di alterazione del sistema di tenuta della contabilità dell'ente e di mancata predisposizione delle scritture contabili.

Nello specifico la Corte, condividendo gli addebiti della Procura, contestava all'economista di non aver rispettato i più elementari obblighi di servizio propri di un contabile al fine di una sana e regolare gestione anche solo documentale. All'economista era inoltre contestato di aver tenuto una contabilità estremamente confusa e inattendibile, tale da non consentire forme di tracciabilità e riscontrabilità dei flussi di entrata e di uscita tra loro collegati, che potesse dar conto della reale esistenza degli stessi e per aver omesso il versamento nelle casse comunali di importi riscossi per conto dell'ente di appartenenza.

Oltre a condannare l'agente contabile, i magistrati hanno ritenuto che anche i revisori dell'ente dovessero essere considerati responsabili del danno subito dall'ente locale a causa del comportamento del contabile.

La condanna dei revisori al pagamento del danno erariale si basa sul presupposto che se l'attività di verifica richiesta dal ruolo fosse stata effettuata con la diligenza e la professionalità dovuta e in base alle norme contenute nel TUEL (artt. 223, 239 e seguenti), nonché secondo le regole di revisione comunque esistenti ed applicabili agli enti locali, si sarebbe potuta evitare la verifica del danno o, quantomeno, quest'ultimo si sarebbe verificato in misura minore.

I giudici hanno contestato ai revisori dell'ente che “è mancata in larga parte la loro doverosa attività di sostanziale e sistematico riscontro circa la regolare tenuta della contabilità da effettuarsi con regolarità ed alle periodiche scadenze, anziché, come avvenuto, essere affidata, a titolo esemplificativo: a riscontri meramente telematici, che ovviamente non evidenziano “pezze giustificative” delle spese; ovvero facendo affidamento su mere dichiarazioni rilasciate dal contabile, posto che il revisore quale soggetto terzo deve agire in autonomia per poter rendersi conto dell'estrema superficialità con la quale venivano tenute le scritture contabili.”

Prendendo spunto dalle considerazioni contenute nella sentenza della Corte dei Conti sez. giurisd. Marche si ritiene opportuno ricordare che i compiti individuati dall'art. 239 del TUEL in relazione alla verifica dell'intera gestione contabile dell'ente devono basarsi su un'attenta e puntuale attività di verifica cartolare, anche effettuata con modalità statistico/campionarie. Inoltre, le attestazioni e i giudizi redatti dal revisore comportano da parte di quest'ultimo un'assunzione di responsabilità in ordine agli accertamenti effettuati.

Risulta, infine, evidente che tale tipologia di responsabilità nei confronti del revisore non può essere estesa ai casi in cui le scritture contabili vengono falsificate; tuttavia, se le scritture contabili dovessero essere incomplete, incongruenti o addirittura mancanti è dovere dell'organo di revisione approfondire le verifiche ed effettuare le segnalazioni in ordine a quanto rilevato, ovviamente non solo al contabile interessato ma ai vertici dell'ente locale.