

L'Organo di Revisione economico-finanziaria negli Enti locali

Indice

1	Il controllo di regolarità amministrativa e contabile	Pag. 3
2.	La disciplina normativa dell'attività di revisione economico-finanziaria.....	Pag. 7
3	Le competenze funzionali dell'organo di revisione economico-finanziaria negli enti locali.....	Pag. 13
4	Introduzione e vincoli del Patto di stabilità interna.....	Pag. 36
4.1	Il Patto di stabilità degli Enti Locali: il Saldo di cassa.....	Pag. 39
4.2	Sistema sanzionatorio nell'ipotesi di violazione del patto di stabilità 2009.....	Pag. 43
5	Profili normativi comparati del controllo di regolarità amministrativa negli enti locali e l'attività di vigilanza del collegio sindacale nelle società di capitali.....	Pag. 45
5.1	Le tipologie di verifica contabile e loro definizione operativa..	Pag. 49
5.2	Le verifiche omissive, irregolari e regolari in giurisprudenza...	Pag. 52
	Riferimenti bibliografici.....	Pag. 54

1 Il controllo di regolarità amministrativa e contabile

Il sistema dei controlli interni negli Enti locali ha trovato articolazione, in via definitiva, secondo le indicazioni tipologiche di cui all'art. 147 del d. lgs. 18 agosto 2000 n. 267 (controllo di regolarità amministrativa e contabile, controllo di gestione, attività di valutazione dei dirigenti, e controllo strategico). Il combinato disposto dell'art. 147 del d. lgs. n. 267/2000 e dell'art. 2, comma primo, del d. lgs. n. 286/1999, fa rientrare nell'ambito dei controlli interni di regolarità amministrativa e contabile le verifiche poste a carico del responsabile del servizio finanziario e quelle attribuite all'organo di revisione economico-finanziaria¹, rispettivamente specificate agli artt. 153, commi quarto e quinto, (le prime) e 239 (le altre) del Testo Unico in argomento. Sotto il profilo teleologico, rimane fermo il principio di caratterizzare i controlli di regolarità amministrativa e contabile secondo i criteri della revisione aziendale, ponendoli a presupposto della efficienza, della efficacia e della economicità delle scelte amministrative. È proprio la definizione, in linea di principio, della diversa connotazione funzionale delle verifiche di legalità e regolarità contabile, il tratto di innovazione più rilevante introdotto dal legislatore nel riordino dei controlli interni. Da un lato, l'esplicitazione normativa della obbligatorietà (art. 2 del d. lgs. n. 286/1999) e dell'osservanza dei principi generali della revisione aziendale (la quale rimane esclusa ove tali principi non siano applicabili alla pubblica amministrazione) e dall'altro versante l'intento del legislatore delegato di configurare il controllo di regolarità amministrativa e contabile quale verifica che rivolge l'attività di indagine

¹ Sotto tale profilo A. Brancasi, Autonomie locali e sistemi dei controlli, in *Le Regioni*, 1994, 1647, criticamente, osserva, come l'art. 57 della legge n. 142/1990 abbia dato configurazione ambigua all'organo di revisione, che risulta, "per un verso, collocato in posizione relativamente indipendente ma che, per altro verso, assomma in sé anche funzioni collaborative". Colombini, Commento All'art. 57 Legge n. 142/1990, in Branca G, Pizzorusso A., Commentario della costituzione, art. 128 supplemento, 1996, Bologna, 895, segnala che "la mancata precisazione da parte del legislatore ordinamentale della portata della collaborazione con il consiglio nell'espletamento della funzione di controllo e di indirizzo a indotto molti Enti Locali a identificare la revisione con il controllo economico interno di gestione. Ad ogni buon conto, fin dall'inizio, in dottrina comunemente si è fatto rientrare quello esercitato dall'organo di revisione nell'ambito dei controlli di regolarità". Già all'indomani dell'entrata in vigore della legge n. 142/1990, Barettoni Arleri, Finanza e contabilità nella riforma delle autonomie locali, in AA. VV., Studi sull'ordinamento delle autonomie locali, Bergamo, 1991, nel dare evidenza ai tratti distintivi tra la funzione del controllo attribuito all'organo di revisione e quella del controllo interno di gestione, osservava che con la prima "viene mutuata dalla disciplina civilistica una funzione di controllo orientata al controllo di legittimità e regolarità di gestione, anche nell'ottica della individuazione delle responsabilità amministrative, mentre con la seconda viene prevista l'elaborazione con assiduità e continuità di modelli e procedure del tipo cost-benefit analysis per la valutazione dinamica dell'azione amministrativa volta ad evidenziare il grado di realizzazione degli obiettivi programmati e dei vantaggi economico-sociali raggiunti in favore della collettività".

all'intera attività di amministrazione dell'ente, complessivamente considerata, rispetto al passato fondata su un riscontro di mera cartolarità del singolo atto che diviene, conseguentemente, residuale. Nell'ambito dei controlli di regolarità amministrativa e contabile si individua la revisione economico-finanziaria che, in mancanza di indicazioni esplicative o applicative, ha individuato nella disciplina civilistica², che definisce i

² Ai sensi dell'art. 2403 del c.c., nel testo normativo ante riforma del diritto societario: *“il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo ed accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio alla risultanze dei libri e delle scritture contabili e l'osservanza delle norme di cui all'art. 2426 del c.c. per la valutazione del patrimonio sociale; deve, altresì, accertare almeno ogni trimestre la consistenza di cassa e l'esistenza dei valori e dei titoli di proprietà sociale o ricevuti dalla società in pegno, cauzione o custodia”*. Nel testo post riforma del 2003, l'art. 2403 del c. c. statuisce che *“il collegio sindacale vigila sulla osservanza della legge e dello statuto; rispetto dei principi di corretta amministrazione; adeguatezza dell'assetto: organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società; concreto funzionamento della gestione societaria in tutte le sue forme”*. Per gli intermediari finanziari occorre far riferimento all'art. 149 del d. lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 ((Testo unico in materia di intermediari finanziari). Secondo Tedeschi G. U., Il collegio sindacale, in Schlesinger P. (diretto da) Commentario al Codice Civile, Milano 1992, 209, *“Il controllo sull'amministrazione va inteso quale sindacato sulla vera e propria gestione della società, e, il controllo sulla contabilità non va inteso in senso puramente formale poiché deve consentire di accertare la veridicità sostanziale delle registrazioni contabili, oltre che la regolarità nella tenuta di libri, registri ed altre scritture”*. In Giurisprudenza il collegio sindacale ante riforma, Cass. Civ., I, 7 maggio 1993, n. 5263, in Foro It., 1994, I, 130, ha osservato che *“l'art. 2403 c.c. non limita il controllo del collegio sindacale al semplice controllo contabile e formale, ma lo espande al contenuto della gestione degli amministratori, con i quali i sindaci rispondono per i fatti e le omissioni di questi, quando il danno della società non si sarebbe verificato se i sindaci avessero vigilato in conformità agli obblighi della loro carica”*. Cass., Pen., V, 22 aprile 1998, n. 8327, in Cass. Pen., 1999, 652, ha evidenziato come *“l'obbligo di vigilanza del collegio sindacale non è limitato al mero controllo contabile, ma deve anche estendersi al controllo della gestione ai sensi dell'art. 2403 del c. c., commi primo, terzo e quarto, c.c., cosicché il controllo sindacale, se non investe in forma diretta le scelte imprenditoriali, neppure si esaurisce in una mera verifica formale che si riduce ad un riscontro contabile, ma comprende il riscontro tra la realtà e la sua rappresentazione”*. Secondo Trib. Frosinone, 19 aprile 1996, in Banca Borsa tit. cred., 1997, II, 191, *“il ruolo del collegio sindacale non può essere limitato allo svolgimento di compiti di mero controllo contabile e formale, ma va esteso anche al contenuto della gestione, in quanto la previsione di cui alla prima parte dell'art. 2403 c.c. deve essere posta in condizione con le disposizioni di cui ai successivi commi terzo e quarto, che valorizzano l'impegno di controllo nel contesto della gestione”*. Tuttavia, Trib. Milano, 16 aprile 1992, in Riv. Trim. dir. Pen. Ec., 1995, 1477, ha precisato *“che il controllo dei sindaci è un controllo di legalità sostanziale sull'operato degli amministratori, che non trasmoda mai in un controllo di merito sulle scelte imprenditoriali di questi ultimi, giacché il controllo sulla correttezza tecnica, anche quando è penetrante (come quello da operare in sede di bilancio), non si identifica mai con quello sulla bontà economica della gestione”*. Ferri G., Manuale di diritto commerciale, Torino, 1991, 405, ha osservato *“che la funzione di controllo del collegio sindacale è essenzialmente svolta nell'interesse della società e costituisce una garanzia per i soci (e anche per i terzi, pur non essendo costruito nell'interesse di questi) in quanto assicura il regolare funzionamento degli organi sociali; evidenziando, tra l'altro, che il collegio sindacale, che è pur sempre emanazione delle società è parte integrante di questa, è un organo attraverso il quale la società controlla l'operato degli altri suoi organi: per questa sua posizione l'istituto dei sindaci può rilevarsi inefficiente, in quanto praticamente controllore e controllati hanno una comune matrice”*. De Angelis L.,

doveri del collegio sindacale, i principi di revisione aziendale da osservare in sede di verifica. Il Collegio dei Revisori dei Conti³ è stato istituito con l'art. 57 della legge n. 142/1990, quale organismo sindacale che svolge un controllo che ha ad oggetto la gestione complessiva dell'ente⁴; che collabora con il consiglio dell'ente locale nella sua funzione di controllo ed indirizzo, esercita la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione, attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione; inoltre il collegio dei revisori deve redigere una relazione al rendiconto nella quale esprime all'art. 57, comma sesto, rilievi e proposte tendenti a conseguire una migliore efficienza, produttività ed economicità

Modello dualistico e monistico, in Guida nor., Italia Oggi, la riforma delle s.p.a., 2003, osserva che *“le società di nuova costituzione a partire dal 1° gennaio 2004, potranno utilizzare dei sistemi di amministrazione e controllo parzialmente diversi da quello classico della tradizione italiana che prevede il collegio sindacale delegato sostanzialmente a controllare, in un’ottica di legittimità sostanziale, l’operato dell’organo di gestione. In Germania (a cui sostanzialmente la legislazione austriaca si conforma) il Consiglio di sorveglianza (Aufsichtsrat) delegato a controllare l’operato del Consiglio di gestione (Vorstand) è obbligatorio in tutte le spa, ma detta tipologia societaria è qui adottata solo dalle grandi imprese e le A. G. (Aktiengesellschaft) equivalenti alle nostre spa (sono in numero molto esiguo dalle ultime stime risultano circa 3500 unità) mentre la stragrande maggioranza delle società di capitali sono rappresentate da G.m.b.h. (Gesellschaft mit beschraenkter haftung) nelle quali l’organo di sorveglianza essendo facoltativo risulta pressochè inesistente. In Germania gli specifici ruoli propri dei due organi sono sanciti dall’AktG (legge sulla spa originariamente emanata nel 1937 e modificata nel 1965), che stabilisce una vera e propria prevalenza del Consiglio di sorveglianza sul Consiglio di gestione. In merito al concreto funzionamento del consiglio di sorveglianza tra i diversi compiti assume rilevanza tra i poteri (doveri) il controllo del Consiglio di gestione in merito all’osservanza della legge e dello statuto e la corretta conduzione aziendale nel rispetto dei principi di economicità. Diversi risultano i poteri in Francia del Conseil de surveillance (sostanzialmente disciplinato dalla lois n. 66/537 del 24 luglio 1966 sulle sociétés commerciales), il quale non può porre a le Directoire dinieghi diversi da quelli previsti negli statuti. In merito alla reale capacità di controllo dell’organo di sorveglianza rispetto al collegio sindacale è da evidenziare che per la sua composizione esso pare più vicino ad una sorta di “consiglio degli anziani” che ad un vero e proprio organo di controllo professionale. Nel modello monistico anglosassone il Cadbury Code del 1992 che si rivolge alle circa duemila società quotate raccomanda all’interno del consiglio di amministrazione (Board) l’introduzione dell’Audit Committee che a sua volta nomina auditors esterni che verificano i bilanci infrannuali ed il bilancio annuale. Nel rapporto sul Corporate governance redatto dal comitato Hampel nel 1998, con cui si è provveduto a monitorare la concreta applicazione in ambito societario dei codici di comportamento, si legge che i comitati di controllo hanno rafforzato l’indipendenza dei controllori istituzionali”*.

³ Secondo Brancasi, Ancillotti, L’ordinamento finanziario degli enti locali, cit., 525, *“l’organo di revisione economico-finanziaria è interno all’ente ma esterno all’amministrazione”*; in tal senso anche Colombini, Commento all’art. 57 legge n. 142/1990, 1996, Bologna-Roma, 899.

⁴ Brancasi A., I controlli negli Enti locali alla luce della legge n. 142/1990, cit., pag. 177, ritiene che *“il collegio dei revisori sia previsto a tutela di tre ordini di valori: la regolarità, la veridicità dei dati e la funzionalità ed osserva come l’elencazione contenuta nell’art. 57 lascia aperta una infinità di variabili in ordine ai compiti dei collegi dei revisori e rende molto difficoltosa la costruzione della uniformità dei comportamenti dei collegi dei diversi enti locali”*.

della gestione⁵. La revisione economico-finanziaria ha trovato successivamente con il d. lgs. n. 77/1995 (artt. 100 e ss.), definizione funzionale evoluta attualmente quasi integralmente riprodotta nel d. lgs. n. 267/2000 (Artt. 238 e ss.) tale da consolidare l'estensione del controllo revisionale⁶ anche alla verifica della "corretta amministrazione" che implica valutazioni in ordine alla proficuità economico-finanziaria degli atti di gestione⁷.

⁵ Va osservato che, nonostante le connotazioni strutturali e funzionali fortemente evolutive (come successivamente delineate agli artt. 100 ss., d. lgs. n. 77/1995 e riprodotte agli artt. 234 e ss., del d. lgs. n. 267/2000) a distanza di oltre dieci anni dalla norma istitutiva, dell'organo di revisione economico-finanziaria non sono venuti i risultati attesi, in senso collaborativo con gli organi di amministrazione attiva, in funzione del miglioramento dei risultati dell'attività amministrativa. Il cattivo funzionamento degli organi di revisione economico-finanziaria è stato ripetutamente segnalato in Giurisprudenza: da ultimo Corte Conti, Sez. ee. II., 19-31 luglio 2000, n. 7/rel., in Riv. Corte Conti 8/2000, 46, ha osservato che il collegio dei revisori: *"pur se istituiti in tutti gli enti, presentano non poche carenze funzionali, atteso che non solo i loro pareri risultano incongrui, ma sovente essi non approfondiscono genesi, causa ed effetti di importanti fenomeni gestori, di cui il consiglio dovrebbe essere messo a conoscenza in spirito di fattiva collaborazione"*.

⁶ Principi di Revisione e di comportamento dell'Organo di Revisione negli Enti Locali emesso dal Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti aggiornato alla Finanziaria 2006.

⁷ Indicazioni in tal senso sono pervenute all'allegato 17, del d. p. r. n. 97/2003, nel quale, in premessa, in ordine alla natura del controllo attribuito all'organo di revisione, è evidenziato che si *tratta di un controllo di legalità sostanziale* (e non meramente formale) esteso all'osservanza delle norme tecniche di corretta amministrazione.

2 La disciplina normativa dell'attività di revisione economico-finanziaria

La revisione economico-finanziaria è disciplinata dal titolo VII (Artt. 234-241) del d. lgs. n. 267/2000, Testo Unico sugli Enti Locali (Tuel).

Articolo 234 (Organo di revisione economico-finanziario)

1. I consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane eleggono con voto limitato a due componenti, un collegio di revisori composto da tre membri.
2. I componenti del collegio dei revisori sono scelti:
 - a) uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge le funzioni di presidente del collegio;
 - b) uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;
 - c) uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.
3. Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti⁸, nelle unioni dei comuni e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore eletto dal consiglio comunale o dal consiglio dell'unione di comuni o dall'assemblea della comunità montana a maggioranza assoluta dei membri e scelto tra i soggetti di cui al comma 2.
4. Gli enti locali comunicano ai propri tesoreri i nominativi dei soggetti cui è affidato l'incarico entro 20 giorni dall'avvenuta esecutività della delibera di nomina⁹.

Articolo 235 (Durata dell'incarico e cause di cessazione)

⁸ Tribunale Amministrativo Regionale Campania Napoli sez.I 3/8/2007 n. 7223; Pres. Guida, A., Est. Severini, Collegio dei revisori dei conti, "E illegittima la delibera con cui il consiglio comunale revoca dall'incarico i componenti del collegio di revisione contabile, in ragione della modifica apportata dal c. 732, art. 1, Finanziaria 2007 (L. n. 296/2006), all'art. 234, c. 3, Tuel, per effetto della quale nei comuni con meno di 15.000 abitanti (anziché, com'era prima della modifica legislativa, inferiore a 5.000 abitanti), la revisione economico - finanziaria è affidata ad un solo revisore: poiché tale norma è entrata in vigore l'1.1.2007, nessun effetto poteva esplicare sull'organo di revisione contabile dell'Ente in essere, applicandosi invece alle procedure di nomina successive alla scadenza dalla carica dei collegi già nominati".

⁹ La elevata qualificazione professionale e tecnicistica dell'organo di revisione è diretta ad attenuare la caratterizzazione politica. Sul punto, Barettoni, Arleri, Finanza e contabilità, cit., 317, con riferimento ai revisori dei conti osserva "che la loro qualificazione professionale produce forte attenuazione del carattere politico della loro scelta: del resto eliminare ogni aspetto di provenienza politica del candidato se da un lato sarebbe stato auspicabile, dall'altro si sarebbe posto in insanabile conflitto con la libertà di scelta riservata ai membri del consiglio".

1. L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3, e sono rieleggibili per una sola volta¹⁰. Ove nei collegi si proceda a 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. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui agli articoli 2, 3 comma 1, 4 comma 1, 5 comma 1, e 6 del decreto legge 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 1994, n. 444.

2. Il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, comma 1, lettera d).
3. Il revisore cessa dall'incarico per
 - a) scadenza del mandato;
 - b) dimissioni volontarie;
 - c) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente.

Articolo 236 **(Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori)**

1. Valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399¹¹ del codice civile, intendendosi per amministratori i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale.

¹⁰ Nuove prospettive per i Revisori contabili negli enti locali, con possibilità di un terzo incarico dopo un adeguato intervallo. Questa è la conseguenza dell'Ordinanza del Consiglio di Stato 26 ottobre 2009, n. 5324, relativa al Collegio dei revisori contabili di un Comune pugliese. Altri giudici avevano escluso la possibilità di un terzo incarico non consecutivo (Tar Napoli n. 6087/2007; Tar Lecce n. 5498/2001). Si supera, in tal modo, il parere del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili del 15 luglio 2009 proprio sulla rieleggibilità del revisore negli enti locali: prima della decisione del Consiglio di Stato si riteneva infatti che esistesse un limite ad una designazione successiva alla seconda, desumendola dagli atti parlamentari che hanno condotto all'art. 235 del decreto legislativo n. 267/2000. Durante la gestazione di tale norma, si era infatti previsto l'inserimento di un avverbio che esprimeva la rieleggibilità, precisando che i revisori erano "consecutivamente" rieleggibili per una sola volta. Venuto meno, nel voto alle Camere, l'avverbio consecutivamente se ne era desunto un limite sia ad incarichi successivi alla prima coppia di mandati professionali consecutivi, sia ad incarichi comunque successivi al secondo. Quindi il Consiglio Nazionale escludeva la possibilità di intervalli rigeneratori, ponendo un limite assoluto di due incarichi, riferito all'intero arco di vita professionale del revisore. Il Sole24ore, "Il Consiglio di Stato ammette la possibilità di ottenere più incarichi negli enti locali", Guglielmo Saporito, 10 novembre 2009.

¹¹ Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2382 c. c., "il coniuge, i parenti, gli affini degli amministratori entro il quarto grado, e coloro che sono legati alla società o alle

2. L'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato dai componenti degli organi dell'ente locale e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina, dai membri dell'organo regionale di controllo, dal segretario e dai dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria e dai dipendenti delle regioni, delle province, delle città metropolitane, delle comunità montane e delle unioni di comuni relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.

3. 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.

Articolo 237 **(Funzionamento del collegio dei revisori)**

1. Il collegio dei revisori è validamente costituito anche nel caso in cui siano presenti solo due componenti.

2. Il collegio dei revisori redige un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.

Articolo 238 **(Limiti all'affidamento di incarichi)**

1. Salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale, ciascun revisore non può assumere complessivamente più di otto incarichi, tra i quali non più di quattro incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, non più di tre in comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti e non più di uno in comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti. Le province sono equiparate ai comuni con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

2. L'affidamento dell'incarico di revisione è subordinato alla dichiarazione, resa nelle forme di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, e successive modifiche ed integrazioni, con la quale il soggetto attesta il rispetto dei limiti di cui al comma 1.

società da queste controllate da un rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita". L'art. 2382 c. c. che disciplina le cause di ineleggibilità e decadenza per gli amministratori testualmente richiamato dal 2399 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 ad una pena che importa l'interdizione dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare gli uffici direttivi".

Articolo 239
(Funzioni dell'organo di revisione)

1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:
 - a) attività di collaborazione con l'organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
 - b) pareri sulla proposta di bilancio di previsione e dei documenti allegati e sulle variazioni di bilancio. Nei pareri è espresso un motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, anche tenuto conto del parere espresso dal responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'articolo 153, delle variazioni rispetto all'anno precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare tutte le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. I pareri sono obbligatori. L'organo consiliare è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione;
 - c) 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;
 - d) relazione sulla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. La relazione 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;
 - e) referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;
 - f) verifiche di cassa di cui all'articolo 223.
2. Al fine di garantire l'adempimento delle funzioni di cui al precedente comma, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione. Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo. Per consentire la

partecipazione alle predette assemblee all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno. Inoltre all'organo di revisione sono trasmessi:

- a) da parte dell'organo regionale di controllo le decisioni di annullamento nei confronti delle delibere adottate dagli organi degli enti locali;
 - b) da parte del responsabile del servizio finanziario le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.
3. L'organo di revisione è dotato, a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti.
 4. L'organo della revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui all'articolo 234, comma 2. I relativi compensi rimangono a carico dell'organo di revisione.
 5. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.
 6. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

Articolo 240 **(Responsabilità dell'organo di revisione)**

1. I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni¹² e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario¹³. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio¹⁴.

¹² Al Collegio dei revisori dei conti gravano responsabilità penali in aggiunta alle responsabilità patrimoniali. (quest'ultima quando si crea all'ente un danno economico oppure un pregiudizio a seguito di comportamenti commissivi od omissivi dell'organo di revisione. Il danno deve consistere in una menomazione o danneggiamento del patrimonio dell'Ente: 1. Esborso di maggiore somma di denaro, 2. Mancata realizzazione di una entrata 3. Perdita o sottrazione di beni dell'ente. Il danno può essere diretto o indiretto). Per quanto attiene alle responsabilità penali si configura reato di falsità ideologica (art. 479 C.p.) quando il revisore: 1. attesta falsamente che un fatto è stato da lui compiuto, o è avvenuto alla sua presenza; 2. attesta come da lui ricevute, dichiarazioni a lui non rese; 3. omette o altera dichiarazioni da lui ricevute; 4. attesta falsamente fatti dei quali l'atto è destinato a provare la verità. Pena (art. 476 C. p.). Altre ipotesi di reato sono l'Abuso d'ufficio (art. 323 C.p.), quando il revisore nello svolgimento delle sue funzioni, in violazioni di norme di legge o di regolamento, ovvero omettendo di astenersi in presenza di interessi propri, o di prossimi congiunti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale, ovvero arreca ad altri un danno ingiusto. Rifiuto di atti d'ufficio (art. 328 C. p.) quando il revisore rifiuta indebitamente un atto del suo ufficio che, invece, deve essere compiuto, senza ritardo. Omessa denuncia di reato (Art. 361 C. p.), quando il revisore omette o ritarda di denunciare un reato di cui abbia avuto notizia nell'esercizio delle sue funzioni. (Reati penali e contabili)

¹³ La responsabilità del buon padre di famiglia (art. 1710 c.c.); nelle attività professionali la diligenza deve valutarsi con riguardo alla natura dell'attività esercitata (art. 1176 c.c.).

¹⁴ La violazione di questo dovere integra per il revisore il reato di cui all'art. 326 C.p..

Articolo 241
(Compenso dei revisori)

1. Con decreto del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro del tesoro del bilancio e della programmazione economica vengono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori, da aggiornarsi triennialmente. Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.
2. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale fino al limite massimo del 20 per cento in relazione alle ulteriori funzioni assegnate rispetto a quelle indicate nell'articolo 239.
3. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente sino al 10 per cento per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.
4. Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal collegio dei revisori il compenso determinato ai sensi dei commi 1, 2 e 3 è aumentato per il presidente del collegio stesso del 50 per cento.
5. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante al revisore della comunità montana ed al revisore dell'unione di comuni si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, rispettivamente, al comune totalmente montano più popoloso facente parte della comunità stessa ed al comune più popoloso facente parte dell'unione.
6. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante ai revisori della città metropolitana si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, al comune capoluogo.
7. L'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina.

3 Le competenze dell'organo di revisione economico-finanziaria negli enti locali

Sotto il profilo funzionale, l'organo di revisione oltre a svolgere l'attività di collaborazione di cui all'art. 239 comma primo, lett. a)¹⁵, ha le prerogative

¹⁵ Staderini F., *Diritto degli Enti locali*, Padova, 1994, 303, osserva che *“l'organo di revisione economico-finanziaria si pone in forma più ampia e generalizzata, come strumento operativo del consiglio nell'espletamento delle sue funzioni di controllo ed indirizzo. Il consiglio comunale potrà disporre, attraverso l'opera del collegio dei revisori, degli elementi occorrenti per accertare se gli obiettivi programmatici fissati e gli indirizzi formulati per i diversi settori e servizi dell'ente siano stati in concreto conseguiti ed osservati: potrà, inoltre, conoscere il costo dei risultati raggiunti e valutare l'efficienza dei singoli apparati burocratici. Tutto questo sia per rimediare sulle scelte compiute, eventualmente apportando anche le opportune dovute correzioni, anche allo scopo di esercitare il controllo politico sulla Giunta”*. Risulta, evidente, come sulla base delle osservazioni ora citate (pure fondate sull'ampia definizione legislativa dei revisori dei conti), l'organo di revisione economico-finanziaria viene a svolgere verifiche e valutazioni che in qualche modo si sovrappongono con quelle proprie del controllo di gestione e controllo strategico: la qual cosa pone il problema della delimitazione delle rispettive competenze, ovvero, del raccordo delle diverse strutture deputate ai controlli interni. In ordine alla natura delle funzioni di controllo svolte dai revisori dei conti, elementi di incertezza sono introdotte dal legislatore regolamentare (d. p. r. n. 97/2003), se si considera che, nel citato allegato 17, è precisato che negli enti pubblici istituzionali di limitate dimensioni la funzione della revisione economico-finanziaria è di tipo collaborativo, nel senso che deve integrarsi con gli altri organismi dell'ente, prevedendo che il collegio dei revisori contabili, oltre al controllo amministrativo-contabile, svolga più spiccate funzioni collaborative e consultive nei confronti degli organi di indirizzo politico-amministrativo; mentre negli istituti istituzionali di maggiori dimensioni la funzione dei revisori è prevalentemente di supporto e di controllo amministrativo-contabile, in quanto la struttura amministrativa deve avere necessariamente nel suo seno i controlli interni di tipo gestionale e deve possedere tutti gli strumenti contabili perché il sistema informativo rilevi in modo completo i fatti interni ed esterni di gestione. Le indicazioni riportate, la cui genericità lascia prevedere dubbia sorte applicativa, evidenzia diversi profili di criticità, in verità significativi della percezione ancora incerta della revisione economico-finanziaria nelle amministrazioni pubbliche da parte dello stesso legislatore (anche se regolamentare). Intanto, deve essere osservato che l'affermazione secondo cui la revisione economico-finanziaria dovrebbe essere svolta in modo più collaborativo negli enti di dimensioni limitate e meno collaborativo (ma più di supporto) negli Enti pubblici più grandi non trova riscontro nel dato normativo, anche complessivamente considerato: ora, a parte la difficoltà di quando un Ente pubblico cessa di essere “di dimensioni limitate”, il controllo interno (anche quello svolto dai revisori dei conti) è collaborativo in quanto tale (quasi per definizione), e lo è, indipendentemente dalla consistenza dell'Ente (e cioè, nella stessa misura), tanto più nell'attuale contesto ordinamentale, fortemente rivolto, come detto, nel senso della eliminazione delle verifiche di tipo preventivo ed impeditive e, più in generale, dei controlli che possono produrre interferenza rispetto all'azione amministrativa. Ugualmente suscettibile di produrre incertezza e l'affermazione secondo cui solo gli enti più grandi dovrebbero dotarsi dei controlli interni di tipo gestionale (e di strumenti contabili ed informativi in grado di rilevare tutti i fatti di gestione): in tal senso sembra indurre il dato testuale, che riferisce l'avverbio necessariamente solo agli enti pubblici più grandi. Ora, anche sul punto, il sistema normativo è marcatamente di segno contrario: se è vero, infatti che le amministrazioni pubbliche diverse da quelle ministeriali e regionali e quindi anche gli enti pubblici di dimensioni più limitate, possono articolare, ai sensi del combinato disposto di cui agli artt. 1, commi secondo, (primo periodo) e terzo

di cui alla lettera b), in particolare, l'organo di revisione, riceve lo schema del bilancio di previsione¹⁶, approvato dalla Giunta comunale e procede alle seguenti verifiche preliminari¹⁷:

VERIFICHE PRELIMINARI

- bilancio pluriennale 2009/2011¹⁸;
- relazione previsionale e programmatica predisposta dalla giunta comunale 2007¹⁹;
- rendiconto dell'esercizio 2007;
- le risultanze dei rendiconti o dei conti consolidati dell'esercizio 2005, della unione dei Comuni, delle aziende speciali, consorzi, istituzioni e società di capitale costituite per l'esercizio di servizi pubblici;
- il programma triennale dei lavori pubblici e l'elenco annuale dei lavori pubblici di cui di cui all'articolo 128 del d. lgs. n. 163/2006 (ex art. 14 della legge n. 109/1994);
- la delibera della G.C. di destinazione della parte vincolata dei proventi per sanzioni alle norme del codice della strada;
- la delibera sulla verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinare a residenza, attività produttive e terziario e determinazione del prezzo di cessione per ciascun tipo di area o di fabbricato;
- la delibera di conferma o di aumento dell'aumento dell'addizionale

e 10, commi quarto (secondo periodo) e quinto d. lgs. n. 286/1999, i controlli interni con maggiore elasticità organizzativa rispetto alla definizione sistemica di cui al citato d. lgs. n. 286/1999, è altrettanto vero che tutte le amministrazioni pubbliche (art. 1, comma primo, d. lgs. n. 286/1999) devono dotarsi di strumenti adeguati per l'esercizio, al proprio interno, dei controlli di regolarità amministrativa e contabile e dei controlli di tipo gestionale (così come tutti gli enti pubblici devono dotarsi, secondo le prescrizioni normative vigenti, di strumenti contabili ed informativi in grado di rilevare tutti i fatti di gestione).

¹⁶ A. Borghi approfondisce gli aspetti normativi e contabili alla luce delle novità introdotte dalla Finanziaria 2008, Bilancio Preventivo degli Enti Locali, in Guida alla Contabilità e Bilancio, Il Sole24ore, n. 6, 1° aprile 2008.

¹⁷ Lo schema di relazione al bilancio di previsione, ad esclusiva valenza indicativa, è disponibile sul sito del CNDCEC:

<http://www.cndcec.it/PORTAL/home/jsp/cndc.jsp?cndct=0000003643&cndcp=000000217>.

¹⁸ Le annualità fanno riferimento ad un bilancio di previsione redatto per l'esercizio 2009.

¹⁹ Art. 151, primo comma, d. lgs. n. 267/2000, stabilisce entro il 31 dicembre il termine di presentazione del bilancio di previsione per l'anno successivo. Con decreto del ministero dell'Interno 26 marzo 2009, pubblicato sulla G. U. 03.04.2009, n. 78, il termine per la deliberazione del bilancio di previsione per l'anno 2009 da parte degli enti locali è differito al 31 maggio 2009.

comunale Irpef;

- le deliberazioni con le quali sono determinati, per l'esercizio 2009, le tariffe, le aliquote di imposta e le eventuali maggiori detrazioni, le variazioni dei limiti di reddito per i tributi locali e per i servizi locali, nonché, per i servizi a domanda individuale, i tassi di copertura in percentuale del costo di gestione dei servizi stessi;
- la tabella relativa ai parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale²⁰;
- (*per gli enti soggetti al patto di stabilità*) prospetto contenente le previsioni annuali e pluriennali di competenza mista degli aggregati rilevanti ai fini del patto di stabilità interno (art. 77 bis, comma 12 della legge n. 133/08)²¹;
- nota degli oneri e degli impegni finanziari derivanti dai contratti relativi a strumenti finanziari derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari anche derivati (art. 1, comma 383, legge n. 244/2007);
- piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari (art. 58, comma 1, della legge n. 133/2008);
- programma delle collaborazioni autonome di cui all'art. 46, comma 2, legge n. 133/08 (*eventuale*);
- limite massimo delle spese per incarichi di collaborazione (art. 46, comma 3, legge n. 133/08).

gli ulteriori documenti da richiedere in visione sono:

²⁰ Recentemente è stato emanato il decreto 24 settembre 2009 "Individuazione degli enti locali strutturalmente deficitari sulla base di appositi parametri obiettivi per il triennio 2010-2012". (G.U. n. 238 del 13-10-2009).

²¹ Per il Patto di stabilità interna, con decreto 1° ottobre 2009, in G.U. 22.10.2009, n. 246, sono stati definiti le modalità ed i prospetti per il monitoraggio relativo al primo semestre 2009. I dati devono essere trasmessi al Ministero degli Interni entro il 31.10.2009.

DOCUMENTI IN VISIONE

- i documenti e prospetti previsti dallo statuto e dal regolamento di contabilità;
- elenco delle entrate e delle spese con carattere di eccezionalità;
- elenco dei beni patrimoniali locati (eventuale);
- elenco delle entrate e delle spese con carattere di eccezionalità;
- quadro analitico delle entrate e delle spese previste (o il conto economico preventivo) relativamente ai servizi con dimostrazione della percentuale di copertura (pubblici a domanda e produttivi);
- prospetto analitico delle spese di personale previste in bilancio come individuate dal comma 557 dell'art. 1 della legge n. 296/06 e dall'art. 76 della legge n. 133/08;
- prospetto delle spese finanziate con i proventi derivanti dalle sanzioni per violazione del codice della strada;
- prospetto dei trasferimenti erariali (in assenza di comunicazione del Ministero, il prospetto dovrà indicare le modalità di calcolo utilizzate per la determinazione dei trasferimenti stessi iscritti in bilancio);
- prospetto dimostrativo dei mutui e prestiti in ammortamento, con evidenza delle quote capitale e delle quote interessi;
- elenco delle spese da finanziare mediante mutui e prestiti da assumere;
- il preconsuntivo 2008 degli organismi totalmente partecipati o sottoposti al controllo dell'ente (o relazione dell'organo amministrativo sul risultato economico conseguibile nell'esercizio 2008) (*eventuale*);
- le disposizioni di legge che regolano la finanza locale, in particolare il Tuel;
- i postulati dei principi degli enti locali ed il principio contabile n. 1 approvati dall'Osservatorio per la finanza e contabilità presso il Ministero dell'Interno;
- lo statuto dell'ente, con particolare riferimento alle funzioni attribuite all'organo di revisione;
- il d. p. r. n. 194/1996;
- il regolamento di contabilità;
- i regolamenti relativi ai tributi comunali;
- il parere espresso dal responsabile del servizio finanziario, in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa, avanzate dai vari servizi, iscritte nel bilancio annuale o pluriennale;

Tali verifiche consentono di esprimere un motivato giudizio di coerenza, attendibilità e congruità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, come richiesto dall'art. 239, comma 1, lettera b) del Tuel e, precisamente:

ATTESTAZIONI PER LA FORMULAZIONE DEL PARERE

- l'osservanza delle norme vigenti, dello statuto e dei regolamenti dell'ente;
- l'osservanza dei principi del bilancio e delle modalità rappresentative²²;
- la completezza degli allegati;
- la coerenza delle previsioni con gli atti fondamentali di programmazione e gestione (coerenza interna);
- la coerenza delle previsioni con la programmazione regionale e gli obiettivi di finanza pubblica (coerenza esterna);
- il rispetto del pareggio finanziario e degli altri equilibri finanziari complessivi;
- il giudizio sull'attendibilità delle previsioni d'entrata e di congruità delle previsioni di spesa.

Il giudizio sulla coerenza interna delle previsioni concerne, in particolare, la conformità delle previsioni annuali e pluriennali agli atti fondamentali della programmazione dell'ente quali:

- linee programmatiche;
- piano generale di sviluppo dell'ente²³;
- programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici²⁴;
- piani economico-finanziari delle nuove opere finanziate con mutui la cui spesa superi € 516.459,90²⁵;
- strumenti urbanistici e relativi piani di attuazione;
- relazione previsionale e programmatica.

Al termine delle verifiche, sinteticamente illustrate, l'organo di revisione opera dei rilievi, delle considerazioni e delle proposte ed esprime, nelle sue conclusioni, il suo parere favorevole o contrario all'approvazione del bilancio di previsione. Alla relazione sul Bilancio di previsione segue la redazione²⁶ del Questionario²⁷ da trasmettere alla Corte dei Conti²⁸. Sul

²² Vedi schemi di cui al d. p.r. n. 194/1996.

²³ Art. 46, comma 3, d. lgs. n. 267/2000.

²⁴ D. lgs. n. 163/2006, art. 128 (ex art. 14, legge n. 109/94).

²⁵ Art. 201, comma due, d. lgs. n. 267/2000.

²⁶ Pozzoli S., Linee Guida della Corte dei Conti ai Revisori degli Enti Locali, afferma che "i commi 166 e segg. , L. n. 266/2005, prevedono in sostanza un ampliamento dei compiti

dei revisori che, in materia di bilancio, di previsione e di rendiconto, hanno oggi il compito di relazionare non solo al consiglio comunale ma anche di riferire alle sezioni regionali di controllo della Corte in merito al rispetto delle norme contabili. Resta immutato, invece, il rapporto con la procura della Corte dei Conti nelle ipotesi di danno ed altre ipotesi di reato di natura amministrativa. La Finanziaria 2006 precisa che i revisori devono segnalare i casi in cui siano state rilevate gravi irregolarità e da loro proposte misure correttive a cui il Consiglio non ha dato ascolto, in sede di approvazione del Bilancio e del consuntivo. Sono per definizione gravi irregolarità il mancato rispetto del patto di stabilità e dei vincoli relativi all'indebitamento. Più precisamente, le irregolarità hanno natura contabile e non gestionale e la loro gravità deve valutarsi mettendole in relazione alle possibili conseguenze che possono avere sugli equilibri di bilancio. Inoltre, si tratta di irregolarità non solo formali, ma anche sostanziali, quali la previsione di entrate chiaramente illusorie, la conservazione di residui di dubbia esigibilità, il non aver tenuto conto di disavanzi che stanno generando le società partecipate, l'utilizzo sistematico di entrate straordinarie a copertura di spese correnti ripetitive.” Guida alla Contabilità e Bilancio, Il Sole24ore, n. 12, 26 giugno 2006.

²⁷ A. Borghi, Parere dell'Organo di Revisione sul Bilancio degli Enti Locali osserva che “la relazione/questionario è sostanzialmente diversa sia in termini di contenuti, sia di tempi di formazione e finalità rispetto al parere che l'organo di revisione deve presentare al Consiglio sulla proposta di deliberazione del bilancio di cui all'art. 239, comma 1, lettera b), Tuel”. In particolare la Sezione autonomie della Corte dei Conti con delibera n. 6/AUT/2006, in attuazione dei commi 166 e 167 dell'art. 1, L. 266/2005, ha approvato le linee guida della relazione/questionario che deve “dare conto del rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119, ultimo comma della Costituzione e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive dell'organo di revisione”, con la citata delibera, tra l'altro, la Corte ha chiarito che “la gravità dell'irregolarità contabile che la legge pretende la segnalazione, non è tanto da valutare alla stregua delle modalità e/o grado di scostamento della norma, quanto, soprattutto, tenendo conto del rischio di ripercussione sugli equilibri di bilancio”. Guida alla Contabilità e Bilancio, Il Sole24ore, n. 24, 31 dicembre 2006.

²⁸ La Sezione autonomie della Corte dei conti con delibera n. 6/AUT/2009/INPR del 7 maggio 2009, in attuazione della finanziaria per il 2006 ha statuito che gli organi di revisione economico-finanziaria devono attenersi nella predisposizione della relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio 2009 alle “Linee guida, ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 ” e i questionari allegati (questionario per le province; questionario per i comuni con popolazione superiore a 5000 abitanti; questionario per i comuni con popolazione fino a 5000 abitanti). La legge 5 giugno 2003, n. 131, nel dettare norme di attuazione della riforma del titolo V della Costituzione, dispone che “... le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti verificano nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, ... la sana gestione finanziaria degli enti locali... Più precisamente le norme contenute nei commi 166, 167, e 168 dell'art. 1 della citata legge n. 266, in appropriata sequenza anche logica, costituiscono palese conferma dell'assunto di fare sistema con la disciplina dettata dalla legge n. 131. Esse introducono anche una significativa puntualizzazione: che la verifica della sana gestione non si esaurisce in una visione retrospettiva – per così dire a consuntivo – ma essa deve investire anche il momento programmatico dell'attività dell'ente. Fermo restando che i due aspetti vanno considerati strettamente connessi, risulta evidente che la relazione annuale degli organi di revisione che trae occasione dal bilancio di previsione si caratterizza per aspetti peculiari rispetto alla omologa relazione annuale concernente il rendiconto... in conclusione, il criterio cardine consiste nell'appontamento di una proficua sinergia tra l'organo di revisione interno e la sezione regionale, controllore esterno e neutrale, sinergia finalizzata alla resa di un servizio di informazione e vaglio obiettivo in favore delle assemblee elettive”. Linee guida e relativi questionari per gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti

punto il controllo svolto dalla Corte dei Conti, secondo il dettato normativo, è un controllo avente carattere finanziario di regolarità contabile ed amministrativa, di **c.d. audit contabile**, volto a garantire il rispetto non solo formale delle norme finanziarie relative agli enti locali e focalizzato sull'osservanza delle disposizioni di finanza pubblica concernenti gli equilibri di bilancio, il patto di stabilità e l'osservanza dei vincoli previsti in materia di indebitamento dall'art.119, ultimo comma, della Costituzione²⁹. L'obbligo giuridico dell'invio di tali relazioni alle Sezioni Regionali di controllo, quindi, risiede nella più generale funzione di tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, alla luce anche dei vincoli derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione Europea. Il richiamato controllo, diverso da quello avente natura di legittimità, sia esso preventivo o successivo, rientra nell'ambito del più vasto *genus* dei controlli aventi finalità "collaborativa o ausiliare". In ordine alla lett. c)³⁰, l'organo di revisione svolge la vigilanza tassativamente prevista dalla norma, con rinvio ai principi di revisione aziendale³¹. In seguito si propone una cartella di lavoro, a titolo

locali, per l'attuazione dell'art. 1, commi 166-168 della legge 23 dicembre 2005, n. 266. Bilancio di previsione 2009. Consulta sito www.corteconti.it.

²⁹ Questo nuovo compito, attribuito all'Organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, deriva da una norma di carattere costituzionale che ha riformato, tra gli altri, anche il sistema dei controlli dei citati enti. L'art. 7 della Legge n. 131/03 ha infatti istituito, a fronte dell'abolizione dei controlli preventivi di legittimità sugli atti fondamentali dell'ente locale operata dalla legge n.3/01, il cosiddetto "controllo collaborativo" della Sezione Regionale di controllo della Corte dei Conti, alimentato dalle due relazioni che annualmente gli organi di revisione degli enti locali devono predisporre ed inviare alla sezione regionale del controllo. Atteso che dalla lettura del citato art. 7 risultano evidenti i cinque capisaldi su cui si fonda il controllo collaborativo della Corte dei conti, rappresentati dalla sana e corretta gestione, dalla verifica dell'indebitamento, dal mantenimento e/o dal perseguimento degli equilibri di gestione, dal monitoraggio del rispetto dei vincoli posti dal Patto di stabilità ed, in ultimo, dall'attenzione posta sui risultati delle società ed enti partecipati in un'ottica di bilancio consolidato dell'Ente territoriale e quindi dell'intera finanza locale e pubblica nazionale, è proprio su questi che si incentra la richiesta di informazioni contenuta nei questionari della Corte dei Conti. Con tali disposizioni, dunque, si è inteso stabilire una stretta collaborazione per il controllo di regolarità amministrativa fra l'Organo di revisione e la Corte dei Conti. Il controllo in argomento non comprime l'esercizio dei poteri riservati alle Autonomie locali e può considerarsi aggiuntivo ed obbligatorio rispetto a quello previsto dal disposto dell'art. 7 co., 7 della L. n. 131 del 5 giugno 2003, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale n. 3 del 18 ottobre 2001, le quali attribuiscono alle Sezioni Regionali di controllo la verifica, nel rispetto della natura collaborativa del controllo sulla gestione, del perseguimento degli obiettivi di principio o di programma posti dalle leggi statali o regionali nonché della sana gestione finanziaria degli enti locali.

³⁰ Secondo Colombini, Commenti art. 57 legge n. 142/1990 e successive modifiche ed integrazioni, cit., *"la vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione e l'attestazione dei risultati della gestione alle scritture contabili, come i rilievi e le proposte per migliorare l'efficienza, l'efficacia e l'economicità, richiamano le attività tipiche del controllo di gestione di funzionalità diretti a garantire, oltre al miglioramento del processo produttivo, anche la probità e la regolarità giuridica e finanziaria dell'ente"*.

³¹ Secondo Buscema S., Buscema A., Contabilità degli enti locali, Milano, 2005, l'introduzione del campionamento (ultimo periodo lett. c), comma primo, d. lgs. n. 267/2000), *"è conseguenza della obiettiva difficoltà di esaminare tutti gli aspetti della"*

meramente esemplificativo e non esaustivo, di questa tipologia di controllo:

Oggetto: 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 della contabilità. L'organo di revisione svolge le predette funzioni con motivate tecniche di campionamento in osservanza all'art. 239, comma, 1, lett. c) del D. lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

(verbale n.del)

In data Mese..... anno i/il sottoscritti/o Dr./Dr.ssa, componenti del Collegio di Revisione/Revisore del Conto del Comune di, provincia procede all'attività indicata in oggetto mediante motivate tecniche di campionamento. In via preliminare, l'organo di revisione precisa che il Comune di, avvalendosi/non avvalendosi della facoltà di cui all'art. 232 del T.U.E.L., ha adottato il sistema(opzioni)

- sistema contabile integrato - con rilevazione integrata e contestuale degli aspetti finanziari, economici e patrimoniali;
- doppio sistema contabile - con rilevazione della contabilità economico-patrimoniale parallela a quella finanziaria;
- sistema contabile semplificato - con tenuta della sola contabilità finanziaria ed utilizzo del conto del bilancio per costruire a fine esercizio, attraverso la conciliazione dei valori e rilevazioni integrative, il conto economico ed il conto del patrimonio.

Lo stesso sistema è caratterizzato/non caratterizzato dalla tenuta della contabilità finanziaria ed utilizzo del conto del bilancio per costruire a fine esercizio, attraverso la conciliazione dei valori e rilevazioni integrative, il conto economico ed il conto del patrimonio. Le richiamate tecniche di campionamento utilizzate dal Collegio dei Revisori/Revisore del Conto si

gestione (deliberazioni, contratti, mandati, reversali ecc...) senza aumentare in modo smisurato il numero dei revisori, ovvero costringendo questi ultimi a lavorare in permanenza presso l'Ente locale".

fondono/fonde sostanzialmente su selezioni soggettive o statistiche. L'applicazione di questa metodologia di campionamento non consente l'estrapolazione dei risultati a tutto l'universo, ma indica solo gli eventuali errori nel campione e raccomanda la necessità o meno di estendere lo stesso per conseguire una sufficiente evidenza. Più specificatamente, il campionamento statistico è un metodo che consente di valutare in termini quantitativi l'affidabilità dei risultati in relazione alla dimensione del campione stesso. In conclusione, l'attività di revisione non può essere tale da escludere in modo assoluto la presenza di errori o irregolarità "rischio di revisione" in quanto è oggettivamente impossibile procedere ad una revisione capillare ed invasiva dell'intera Amministrazione. La presente ispezione si articola nelle seguenti verifiche a tecnica campionaria:

➤ **Acquisizione delle Entrate:**

l'art. 178 del D. lgs. n. 267/2000 individua tre fasi della gestione delle entrate:

- a) l'accertamento,
- b) la riscossione,
- c) Il controllo.

.....

➤ **Controllo delle spese:**

l'art. 182 del D. lgs. n. 267/2000 individua le fasi della gestione delle spese:

- a) l'impegno,
- b) la liquidazione,
- c) l'ordinazione ed il pagamento.

.....

➤ **Attività contrattuale:**

L'attività contrattuale, in generale, deve essere preceduta da apposito provvedimento adottato dal competente organo di amministrazione. Il provvedimento deve indicare:

- a) La finalità che il contratto intende perseguire,
- b) l'oggetto del contratto, la sua forma e le clausole ritenute essenziali,

c) le modalità di scelta del contraente ammesse dalle disposizioni vigenti in materia di contratti delle pubbliche amministrazioni e le ragioni che ne sono alla base.

.....

➤ **Amministrazione dei beni:**

Il controllo della gestione patrimoniale si fonda sulla valutazione di idonee procedure contabili per la compilazione e la tenuta dell'inventario (beni mobili ed immobili), le rilevazioni sistematiche aggiornate sullo stato di effettiva consistenza del patrimonio dell'ente, nonché la verifica delle azioni poste in essere per la conservazione dello stesso patrimonio.

.....

➤ **Adempimenti fiscali:**

Il controllo preliminarmente dovrà verificare lo svolgimento di attività rilevanti ai fini dell'applicazione della normativa tributaria. In particolare il controllo relativo agli adempimenti fiscali dovrà essere eseguito con particolare riferimento a:

- a) Imposta sul valore aggiunto (IVA),
- b) Irap,
- c) Obblighi previsti dalla normativa sui sostituti d'imposta.

➤ **Adempimenti inerenti a normative speciali:** (smaltimento dei rifiuti solidi ed urbani, sicurezza ed igiene sui luoghi di lavoro)

.....

Luogo e data

Collegio dei Revisori/il Revisore del Conto

In relazione alle attività di cui alla lett. d), comma primo, del d. lgs. n. 267/2000, l'organo di revisione riceve la proposta di delibera consiliare e lo schema del rendiconto dell'esercizio³², approvati con delibera della Giunta comunale, completi di³³:

³² L'ipotesi dello schema di rendiconto finanziario fa riferimento all'esercizio finanziario 2008

³³ Lo schema di relazione al rendiconto, a titolo meramente indicativo, è disponibile sul sito del CNDCEC:

ALLEGATI OBBLIGATORI

- conto del bilancio;
- conto economico;
- conto del patrimonio;
- relazione dell'organo esecutivo al rendiconto della gestione;
- elenco dei residui attivi e passivi distinti per anno di provenienza;
- delibera dell'organo consiliare, concernente la ricognizione sullo stato di attuazione dei programmi e dei progetti di verifica della salvaguardia degli equilibri di bilancio ai sensi dell'art. 193 del d. lgs. n. 267/2000;
- conto degli agenti contabili interni ed esterni;
- conto del tesoriere;
- tabella dei parametri gestionali con andamento triennale;
- inventario generale;
- il prospetto di conciliazione (*per i comuni con più di 3.000 abitanti*) con unite le carte di lavoro;
- nota informativa che evidenzia gli impegni sostenuti derivanti dai contratti relativi a strumenti derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata (art. 62, comma 8 della legge n. 133/08);
- attestazione, rilasciata dai responsabili del servizio, di insussistenza alla data di chiusura dell'esercizio di debiti fuori bilancio;
- conto economico esercizio 2008 del servizio raccolta, trasporto e smaltimento rifiuti (*per gli enti che applicano la tassa*);
- ultimi bilanci di esercizio approvati degli organismi partecipati;
- certificazione rispetto obiettivi anno 2008 del patto di stabilità interno;
- relazione trasmessa alla Sezione di Controllo della Corte dei Conti degli effetti del piano triennale di contenimento delle spese (art. 2, commi da 594 a 599 della legge n. 244/07);

<http://www.cndcec.it/PORTAL/home/jsp/cndc.jsp?cndct=0000003643&cndcp=000000217>

- (eventuale) certificazione minor gettito anno 2008 per abolizione ici su abitazione principale trasmessa al Ministero dell'Interno³⁴;
- attestazione minor gettito Ici fabbricati gruppo D anni dal 2001 al 2005 trasmessa entro il 31/1/2009 al Ministero dell'Interno³⁵;
- il bilancio di previsione dell'esercizio 2008 con le relative delibere di variazione ed il rendiconto dell'esercizio 2007;
- le disposizioni del titolo IV, del d. lgs. n. 267/2000;
- il d. p. r. n. 194/1996;
- il regolamento di contabilità;
- i principi contabili per gli Enti locali approvati all'Osservatorio per la finanza e contabilità degli Enti locali.

Tali documenti costituiscono la base per effettuare a carico dell'organo di revisione:

VERIFICHE DI BILANCIO

- verifiche preliminari;
- analisi della gestione;
- saldo di cassa;

³⁴ Il Ministero dell'Interno, con decreto del 1° aprile 2009 (pubbl. sulla G.U., serie generale, n. 82 dell'8 aprile 2009) ha adottato il modello di certificazione del mancato gettito accertato, ai fini Ici, da trasmettere entro il 30 aprile 2009. In ordine alla verifica della veridicità del mancato gettito accertato sottoscritta dal responsabile dell'ufficio tributi, dal segretario comunale e dall'organo di revisione. Sul punto consulta la Deliberazione n. 8/AUT/2009 /QMIG del 4 giugno 2009 – Sezione delle Autonomie –.

³⁵ Il comma 7 dell'articolo 2-*quater* del decreto-legge 7 ottobre 2008, n. 154, introdotto dalla legge di conversione 4 dicembre 2008, n. 189, prevede che i comuni che hanno subito minori entrate derivanti dall'imposta comunale sugli immobili, a causa dell'autodeterminazione provvisoria delle rendite catastali derivante da fabbricati di categoria "D", già regolamentata dall'articolo 64, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 e dal decreto applicativo del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, in data 1 luglio 2002, n. 197, devono presentare entro il 31 gennaio 2009 per ciascuno degli anni 2005 e precedenti, la dichiarazione attestante tale perdita, anche se già presentata, per ottenere l'attribuzione del corrispondente incremento dei trasferimenti erariali. Ministero dell'Interno - Circolare 24 dicembre 2008, n. 6 e nota Ministero dell'Economia e Finanze 29 dicembre 2008, prot. n. 27100/2008.

- risultato della gestione di competenza;
- risultato di amministrazione;
- conciliazione dei risultati finanziari;
- analisi del conto di bilancio;
- analisi delle principali poste;
- analisi della gestione dei residui;
- analisi e valutazione dei debiti fuori bilancio;
- prospetto di conciliazione;
- conto economico;
- conto del patrimonio;
- rendiconti di settore.

Al termine delle verifiche, sinteticamente illustrate, l'organo di revisione opera dei rilievi, delle considerazioni e delle proposte ed esprime, nelle sue conclusioni, il suo parere favorevole o contrario all'approvazione del rendiconto³⁶. Alla relazione sullo stesso segue, come adempimento rilevante, la compilazione del Questionario al Rendiconto finanziario³⁷:

³⁶ La Corte dei Conti – Sezione delle Autonomie con deliberazione n. 5/AUT/2009, in data 23 aprile 2009, ha individuato i termini per la trasmissione telematica del Rendiconto 2008 alla Corte dei Conti. Inoltre, con Decreto del 14 agosto 2009 (pubblicato sul supplemento ordinario n. 158 alla Gazzetta Ufficiale del 31 agosto 2009 n. 201) il Ministero dell'Interno ha approvato i nuovi modelli di certificato del rendiconto di bilancio 2008 che gli Enti locali sono obbligati a trasmettere, in forma cartacea nonché informatica, entro 31 dicembre 2009. Gli enti interessati (ai sensi dell'articolo 161, comma 1, del decreto legislativo n. 267 del 2000) sono le Province, i Comuni, le Unioni di comuni e le Comunità montane. Consulta in merito il documento dell'Osservatorio Enti Locali adottato il 5 ottobre 2009 dall'Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

³⁷ La Sezione Autonomie della Corte dei Conti con delibera n. 12/AUT/2009/INPR del 20 luglio 2009, in attuazione alla finanziaria per il 2006 (legge n. 266/2005) ha approvato le linee guida corredate di questionari, da osservarsi per l'elaborazione della relazione prevista dall'art. 1, comma 166, statuito a carico degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali, in adempimento all'obbligo previsto dalla norma sopracitata, sul rendiconto dell'esercizio finanziario 2008. *“Le norme di cui ai richiamati commi 166 e ss. della legge finanziaria 2006 – da intendersi di carattere permanente anche alla luce della nuova disciplina contenuta nella legge n. 204/2008 (legge finanziaria 2009) in materia di patto di stabilità interno e di equilibrio di bilancio degli enti locali – forniscono strumenti di attuazione della legge n. 131/2003, in un quadro, di controllo della Corte dei Conti, compatibile con l'autonomia degli enti costituzionalmente garantita; e ciò al fine essenziale di assicurare il rispetto degli obiettivi posti dal patto di stabilità, il mantenimento degli equilibri finanziari e l'osservanza dei vincoli previsti in materia di indebitamento, rilevando comunque gravi irregolarità contabili”*. L'art. 1,

L'organo di revisione deve, in relazione alle ulteriori competenze funzionali di cui all'art. 239, lett. e), primo comma, del d. lgs. n. 267/2000, formulare un referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità. Di seguito viene proposto un *format* di referto:

Oggetto: Referto dell'Organo di Revisione all'Organo consiliare ex art. 239, lett. e), primo comma, del d. lgs. n. 267/2000, su gravi irregolarità di gestione.

(verbale n.del)

In data Mese..... anno i/il sottoscritti/o Dr./Dr.ssa, componenti del Collegio di Revisione/Revisore del Conto del Comune di, provincia procede all'attività indicata in oggetto alla presenza di:

Dott. – Presidente,
Dott. – componente,
Dott. – componente;

per deliberare sul seguente

ORDINE DEL GIORNO

-
-
-

Dopo attenta discussione in merito il Collegio ritiene doveroso segnalare al Presidente del Consiglio ai sensi dell'art. 239, comma 1, lettera e) il permanere di gravi irregolarità nella gestione economica e finanziaria anno evidenziate nella Relazione di competenza tanto da non permettere di certificare la corrispondenza di poste significative del bilancio di previsione/ rendiconto alle risultanze della gestione.

Le eccezioni espresse non sono state considerate dal Consiglio Comunale che in sede di approvazione del Bilancio di Previsione/Rendiconto non ha ritenuto doveroso intervenire apportando idonee modifiche, né tantomeno motivare adeguatamente l'approvazione del

commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 statuiscono rispettivamente "... una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo" e "... criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione delle relazioni di cui al comma 166. Gli organi di revisione economico-finanziaria dovranno elaborare e trasmettere la relazione di rispettiva competenza dell'esercizio 2008 – da redigersi secondo i modelli di cui agli uniti questionari – entro e non oltre il 30 novembre 2009". Deliberazione della Corte dei Conti – Sezione Regionale di Controllo per il Lazio - n. 33/2009/INPR, linee guida EE.LL., Rendiconto 2008. Consulta sito www.corteconti.it.

Bilancio di Previsione/Rendiconto proposto dalla Giunta Comunale stante le eccezioni suddette.

In particolare si pone l'attenzione sulle seguenti irregolarità:

-
-
-

Alla luce di tutto quanto evidenziato, con la presente il Collegio ribadisce l'esistenza delle sopraesposte gravi irregolarità per le quali si riserva di dar corso agli ulteriori adempimenti di legge.

La seduta viene sciolta alle ore....., previa redazione ed approvazione all'unanimità/maggioranza del presente verbale.

Il Collegio dei Revisori/Il Revisore

Lista delle irregolarità:

L'organo di revisione può avvalersi, nella propria attività di controllo, della seguente lista di irregolarità che possono causare danno patrimoniale e azione di responsabilità amministrativo-contabile:

Procedure di acquisizione di entrate e di erogazione della spesa

- mancata acquisizione di entrate,
- mancato esercizio della procedura di riscossione coattiva,
- prescrizione del credito,
- decadenza dei termini per liquidazione ed accertamento dei tributi,
- mancata registrazione di impegni,
- esistenza di debiti fuori bilancio non riconoscibili,
- distrazione di fondi a destinazione specifica o vincolata,
- mancata adozione del provvedimento di riequilibrio,
- mancata copertura minima dei costi dei servizi pubblici a domanda individuale,
- mancata regolarizzazione di ordinazioni per lavori pubblici di somma urgenza,
- maggiori oneri per ritardati pagamenti non giustificati,
- mancato rispetto del termine per approvazione bilancio e rendiconto.

Attività contrattuale

- stipulazione di contratti in violazione di norme di contabilità pubblica,
- mancato rispetto delle norme fondamentali in materia di procedura di gara.

Gestione dei beni

- ❑ utilizzo di beni demaniali da parte di terzi senza atto di concessione o senza canone o con canone irrisorio,
- ❑ deterioramento di opere pubbliche iniziate e non completate,
- ❑ mancato tempestivo espletamento di procedure espropriative,
- ❑ corretta manutenzione beni pubblici.

Gestione dei fattori produttivi

- ❑ illegittima attribuzione e quantificazione di emolumenti ad amministratori e dipendenti,
- ❑ illegittimi inquadramenti e promozioni di personale,
- ❑ pagamento di parcelle professionali per progetti di opere pubbliche non realizzate.

In generale

- ❑ gestione occulta di fondi e disponibilità, quali la mancata contabilizzazione o evidenziazione di poste attive e passive di rilevante entità (debiti fuori bilancio, gestioni fuori bilancio, attività e passività latenti),
- ❑ pareggio fittizio del bilancio,
- ❑ mancato perseguimento del previsto equilibrio finanziario ed economico del bilancio,
- ❑ inosservanza adempimenti e scadenze in materia di Iva, Irap, sostituto di imposta.

e, svolgere, ex art. 239, lett. f), primo comma, le verifiche di cassa ordinarie di cui all'art. 223³⁸ e straordinarie di cui all'art. 224 del medesimo decreto. Di seguito, si propone un *format* delle verifiche di cassa in sede ordinaria:

Oggetto: verifica di cassa ordinaria ex art. 223 del D. lgs. n. 267/2000

(Verbale n....del...)

³⁸ L'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente provvede con cadenza trimestrale alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e di quello degli altri agenti contabili di cui all'articolo 233 del Tuel. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'Ente.

1) Premessa:

Nel Servizio di Tesoreria, il Tesoriere si configura come agente contabile di diritto ed è tenuto, ai sensi dell' art. 93 del Tuel, a rendere il conto giudiziale.

Il compito del revisore, è quello di vigilare sulla gestione di Tesoreria dell'Ente attestando la regolarità del conto del Tesoriere.

Molteplici saranno, nel corso dell'esercizio finanziario, le analisi da effettuare al fine di garantire un effettivo controllo gestionale.

In particolare si vigilerà:

- sull'esecuzione degli ordini di pagamento e di riscossione (mandati e reversali), sia in presenza di tesoreria unica, sia quando il Tesoriere sia custode del fondo di cassa dell'Ente;
- sulla corretta contabilizzazione dei fondi vincolati e del loro giusto utilizzo per le esigenze di parte corrente, come anche sui fondi non vincolati;
- sull'eventuale ricorso alle anticipazioni di cassa, al controllo del loro utilizzo e dei rientri finanziari nel corso del tempo;
- sulle politiche adottate dall'Ente per quanto riguarda un giusto equilibrio tra i flussi di riscossione e pagamento, volte garantire i pagamenti in tempi ottimali e non generare liquidità di cassa importanti che potrebbero risultare indice di scarsa propensione al pagamento.

1.1) LE VERIFICHE DI CASSA ORDINARIE

Il Tuel, all'art. 223 dispone che l'Organo di revisione economico-finanziaria deve provvedere ad intervalli trimestrali alla verifica ordinaria di cassa, alla verifica della gestione del servizio di tesoreria e alla verifica della gestione degli altri agenti contabili.

Anche se la norma parla solo di cadenza trimestrale, è consigliabile procedere alla verifica nei giorni immediatamente seguenti la fine dei trimestri solari, in modo tale che l'ultima verifica dell'anno evidenzii i dati delle chiusure che si potranno poi riscontrare anche nei conti che il Tesoriere e gli altri agenti contabili dovranno rendere entro due mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Operativamente, si procede alla verifica del saldo di cassa della Tesoreria, risultante dal giornale di cassa e si confronta con saldo di cassa risultante dalle scritture contabili dell'Ente, determinato dalla somma algebrica fra riscossioni e pagamenti, in modo da verificare la sua corrispondenza con le scritture dell'Ente stesso.

In caso di non corrispondenza ne deve essere evidenziata la differenza. In questa fase viene determinato il c.d. SALDO di FATTO.

Si passa poi, alla rilevazione della situazione di DIRITTO, analizzando i dati delle scritture contabili dell'Ente alla stessa data di riferimento

effettuando la somma la somma algebrica fra il totale delle somme riferite alle reversali ed il totale riferito ai mandati emessi, ottenendo il SALDO di DIRITTO.

Successivamente, si procede alla conciliazione tra il SALDO di DIRITTO ed il SALDO di FATTO, sommando algebricamente le reversali non riscosse (-), le riscossioni senza reversale (+), mandati non pagati (+), pagamenti senza mandato (-).

Infine si verifica l'effettivo rispetto nella gestione del servizio di Tesoreria degli artt. che vanno dal 214 al 221 del Tuel, il rispetto della convenzione di affidamento del servizio nonché del regolamento di contabilità dell'Ente.

Nello specifico si dovrà verificare che:

per le Riscossioni:

- sono state rispettate le modalità di comunicazione dei dati e notizie sulle riscossioni eseguite;
- sono state rispettate le modalità di prova documentale delle riscossioni;

per i Pagamenti:

- sono stati effettuati sulla base dei mandati emessi dall'Ente contenenti le indicazioni minime di cui all'art. 85 del Tuel, ad eccezione dei pagamenti derivanti da obblighi tributari, pagamenti per somme iscritte a ruolo, pagamenti derivanti da delegazioni di pagamento, per procedimenti esecutivi emessi dal giudice ordinario per i quali è in corso la regolarizzazione con relativo mandato.

Tali ultime verifiche, vanno eseguite adottando opportune tecniche di campionamento a seconda dell'entità del numero dei mandati e delle reversali, al fine di garantire l'effettivo rispetto della legge e delle indicazioni fornite dall'Ente.

Di tale verifica va redatto apposito verbale. Al riguardo può risultare utile seguire lo schema che segue:

#####

in data odierna il COLLEGIO DI REVISIONE (o Revisore unico) del Comune di..... nominato con deliberazione consiliare n.... , del....., esecutiva, ha proceduto alla:

1 VERIFICA DI CASSA E DELLE GESTIONI DEL TESORIERE – al

L'ente ha affidato il servizio di Tesoreria, nel rispetto dell'art. 208 del Tuel, ad una Azienda di credito autorizzata,, mediante procedure ad evidenza pubblica che rispettano i principi di concorrenza e con le modalità stabilite nel regolamento di contabilità.

2 In data odierna il Collegio ha provveduto e recarsi presso lo sportello di, per la verifica di cui l'art. 223 del Testo Unico Enti Locali.

L'organo di Revisione ha provveduto a verificare che il Comune abbia trasmesso e trasmetta regolarmente al Tesoriere:

- a) il bilancio approvato
- b) le delibere di variazione al bilancio
- c) l'elenco dei residui
- d) i prelevamenti dal fondo di riserva.

A seguito della verifica si attesta quanto segue

A) che il saldo di cassa della Tesoreria Comunale alla data odierna risultante dal giornale di cassa è di €

Esso è determinato da :

Saldo di cassa al 1/1/..... (giacenza)	€	+
Riscossioni (progressivo incassi più partite pendenti)	€	+
Pagamenti (progressivo pagamenti più partite pendenti)	€	-

<u>Saldo di fatto</u> a)	€	+

B) che la situazione di diritto, sulla base delle scritture contabili dell'ente, in data odierna e' la seguente :

Saldo cassa al 1/1/.... (giacenza)	€	+
Reversali emesse (progressivo reversali)	€	+
Mandati emessi (progressivo mandati)	€	-

<u>Saldo di diritto</u> b)	€	+

C) che la conciliazione tra il saldo di diritto ed il saldo di fatto (prescindendo dalle reversali emesse e non riscosse e da bolli, commissioni e spese) e' determinata dai seguenti elementi :

Riscossioni senza reverse	€.....	+
Reversali da riscuotere	€	-
Mandati trasmessi e non pagati	€	+

Pagamenti senza mandato	€	-

<u>Saldo c)</u>	€	+
<u>Conciliazione (c + b) =</u>	€	
D) che si e' provveduto alla verifica a campione delle seguenti reversali dell'anno		
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
nonchè dei seguenti mandati di pagamento dell'anno		
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
• n..... del - (<i>causale</i>)	€	
E) Il Collegio ha rilevato che le riscossioni ed i pagamenti sono stati effettuati nel rispetto della legge e secondo le indicazioni fornite dall'ente e cioè:		
I) - che per ogni <u>riscossione</u> il tesoriere ha rilasciato apposita quietanza, se dovuta, su modelli prestabiliti ;		
- che le reversali contengono gli elementi minimi previsti dall'art. 180 del Testo Unico Enti Locali ;		
- che per le riscossioni accettate senza autorizzazione del Comune, il Tesoriere:		
a) rilascia ricevuta contenente l'indicazione della causale del versamento e della dicitura «Salvi i diritti dell'ente»;		
b) comunica le stesse al Comune, per il rilascio dei relativi ordinativi di incasso, entro il giorno successivo;		
c) l'ente provvede ad emettere entro il termine previsto dal regolamento di contabilità i relativi ordinativi di riscossione con la dicitura «a copertura del sospeso n...».		
II) - che i <u>mandati</u> contengono gli elementi minimi previsti dall'art.185 del Tuel e che:		
a) l' emissione dei mandati avviene entro i limiti dei rispettivi		

interventi stanziati in bilancio;

- b) l'estinzione dei mandati emessi in c/residui avviene solo nei limiti delle somme risultanti nell'elenco dei residui fornito dall'ente;
- c) l'estinzione dei mandati, qualora ricorra l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria, avviene solo in presenza della relativa annotazione sul mandato;
- d) viene esattamente individuata la persona fisica abilitata a riscuotere e quietanzare secondo le indicazioni contenute nel mandato;
- e) sono state rispettate le modalità di pagamento previste dal regolamento di contabilità;
- f) sono stati rispettati i vincoli di destinazione indicati nel mandato;
- g) i mandati interamente o parzialmente non estinti al 31/12 sono eseguiti mediante commutazione in assegni postali localizzati o con mezzi equipollenti offerti dal sistema bancario o postale;
- h) anche in mancanza di mandato, il Tesoriere provvede ad effettuare pagamenti per delegazioni di mutuo, obblighi tributari, per somme iscritte a ruolo, nonché quelli relativi a spese ricorrenti come canoni di utenze, assicurative e altre spese ammesse dalla legge;
- i) gli ordinativi di pagamento a copertura di dette spese sono emessi entro i termini previsti dal regolamento di contabilità, e comunque entro il termine del mese e recano l'indicazione «a copertura del sospeso n. ».

F) Il Collegio ha verificato che:

- il Tesoriere provveda alla riscossione dei depositi effettuati per spese contrattuali d'asta e cauzionali provvisori, previo rilascio d'apposita ricevuta diversa dalla quietanza di tesoreria, rispettando le procedure previste dal regolamento di contabilità per i prelievi e le restituzioni;
- il Tesoriere trasmette, alla Ragioneria provinciale dello Stato e alla Regione di appartenenza, un prospetto contenente i dati periodici di cassa come da normativa in materia;
- ai sensi dell'art. 267 del Tuel, il servizio viene gestito con metodologie e

criteri informatici, con collegamento diretto tra il servizio finanziario dell'ente ed il Tesoriere.

G) Per concludere, il Collegio ha anche verificato che essendo il Comune soggetto al regime di tesoreria unica, le operazioni di incasso e di pagamento a valere sulle contabilità speciali attivate presso la tesoreria provinciale, sono effettuate secondo le seguenti modalità:

- a) gli incassi relativi alle entrate proprie degli enti confluiscono nella contabilità fruttifera;
- b) gli incassi provenienti da mutui assistiti da contributi erariali, i trasferimenti dello Stato e delle altre amministrazioni pubbliche e le entrate con vincolo di destinazione confluiscono nella contabilità infruttifera;
- c) i pagamenti sono effettuati dal Tesoriere avvalendosi in via prioritaria delle giacenze sulla contabilità fruttifera e solo in un secondo momento sulla restante giacenza in contabilità infruttifera.

Un originale del presente verbale verrà consegnato al Tesoriere per il tramite del Responsabile del Settore Finanziario.

IL REVISORE/IL COLLEGIO DEI REVISORI

in sede straordinaria:

Oggetto: verifica di cassa straordinaria ex art. 224 del D. lgs. n. 267/2000

(Verbale n....del...)

L'Organo di revisione deve inoltre partecipare alle verifiche straordinarie di cassa (art. 224, Tuel), necessarie in caso di mutamento del Sindaco, del Presidente della Provincia, del Sindaco metropolitano e del Presidente della Comunità montana. L'Organo di revisione prende parte alle verifiche straordinarie, unitamente agli amministratori cessanti od entranti, al segretario ed al responsabile del servizio finanziario.

*“Si ricorda che la Corte dei conti ha stabilito la **responsabilità** dell'Organo di revisione, che ha ommesso di riscontrare per lungo tempo gli adempimenti dell'istituto del tesoriere e le gravi irregolarità di numerosi titoli di pagamento, concorrendo con ciò alla produzione di **danno erariale** (Corte dei Conti sez. riunite, sent. 10 giugno 1986, n. 496)”*

Di tali verifiche va redatto apposito verbale. Al riguardo può risultare utile seguire lo schema indicato nella sezione precedente.

Il successivo comma 2, dell'art. 239, regola il diritto di accesso agli atti e documenti dell'Ente³⁹. Infine, i commi 3, 4, 5, 6 del richiamato art. 239 garantiscono rispettivamente al comma 3, a cura dell'ente, i mezzi necessari allo svolgimento dei compiti dell'organo di revisione; al comma 4, a carico dello stesso organo di revisione, i collaboratori del revisore; al comma 5, il diritto individuale di eseguire ispezioni e controlli. Infine, al sesto comma, l'attribuzione eventuale allo statuto dell'ente di ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

³⁹ Al fine di garantire il corretto adempimento delle funzioni di cui all'art. 239, comma secondo, d. lgs. n. 267/2000, l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione; può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare (e, se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo): a tali fini, all'organo di revisione sono comunicati gli ordini del giorno delle adunanze consiliari (all'organo di revisione sono anche comunicate, da parte del responsabile del servizio finanziario, le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa). Deve essere precisato che, ai sensi del successivo art. 240, i revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e devono adempiere ai loro doveri con la diligenza del mandatario (devono inoltre, osservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza in ragione del loro ufficio).

4 Introduzione e vincoli del Patto di stabilità interna

Il patto di Stabilità Interno, ossia il sistema di regole finanziarie introdotto per gli Enti locali, emerge dall'esigenza di rispettare gli accordi che l'Italia ha assunto, mediante il Patto di Stabilità e Crescita, con gli altri Paesi dell'Unione Europea. L'adesione al trattato di Maastricht, infatti, prevede che ogni Stato membro risponda nei confronti dell'Unione Europea delle risultanze finanziarie di tutte le proprie amministrazioni pubbliche. Lo stato Italiano, pertanto, ha emanato, dal 1999, norme nazionali o di coinvolgimento degli enti territoriali nelle misure della finanza pubblica. In particolare, il Patto di Stabilità Interno viene istituito con la legge n. 448 del 1998 (legge finanziaria per il 1999) dove, all'articolo 28, si introduce per la prima il Patto che può essere definito come un istituto diretto a definire il concorso delle Regioni e degli Enti Locali alla politica di risanamento dei conti pubblici. Tale Patto di Stabilità Interno tra Stato centrale ed Enti territoriali si configura come una novità di grande rilievo, sia sotto il profilo del metodo, sia per i contenuti decisamente innovativi, nella definizione dei rapporti finanziari tra Stato e sistema delle autonomie locali. Per la prima volta, infatti, le politiche di convergenza Europea, imposte dall'ingresso nella moneta unica, non sono impostate considerando gli Enti Locali come centri di spesa periferici, da allineare forzatamente alla finanza statale con la scure dei tagli indiscriminati dei trasferimenti erariali, ma come soggetti attivi della politica economica nazionale, che vanno incentivati a comportamenti virtuosi ed omogenei allo sforzo di risanamento finanziario compiuto dal paese. In particolare ciò deve avvenire sotto due profili diversi ma strettamente interrelati fra loro, da un lato sono previsti degli interventi diretti alla riduzione del disavanzo finanziario, dall'altro si incentiva il concorso alla riduzione dello *stock* del debito pubblico⁴⁰. Successivamente la Finanziaria per il 1999 dispone che gli enti soggetti al patto contribuiscano agli obiettivi assunti in sede europea con una riduzione del disavanzo annuo pari nel 1999, ad almeno lo 0,1% del PIL, percentuale che dovrà rimanere costante nei 2 anni successivi.

⁴⁰ Il comma 1 dell'art. 28 stabilisce che "nel quadro del federalismo fiscale[...] le regioni, le province autonome, le province, i comuni e le comunità montane concorrono alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica che il paese ha adottato con l'adesione al Patto di Stabilità e Crescita, impegnandosi a ridurre progressivamente il finanziamento del disavanzo delle proprie spese e a ridurre il rapporto tra il proprio ammontare di debito ed il prodotto interno lordo". A questa disposizione introduttiva segue la definizione, sempre al comma 1, del saldo di bilancio a cui il Patto di stabilità fa riferimento, che è rappresentato dalla differenza tra le entrate finali effettivamente riscosse, inclusive dei proventi della dismissione di beni immobiliari, e le uscite finali di parte corrente al netto degli interessi. Nello stesso comma si prevede che tra le entrate non siano considerati i trasferimenti dallo Stato e si prevedono dei meccanismi perequativi, che tengano conto della differenza di gettito derivante dall'Irap e dalle addizionali comunali.

La riduzione sarà ottenuta attraverso le seguenti azioni (comma 2):

- Perseguimento di obiettivi di efficienza, aumento della produttività e riduzione dei costi nella gestione dei servizi pubblici e delle attività di propria competenza;
- Contenimento del tasso di crescita della spesa corrente rispetto ai valori degli anni precedenti;
- Potenziamento delle attività di accertamento dei tributi propri ai fini di aumentare la base imponibile;
- Aumento del ricorso al finanziamento a mezzo prezzi e tariffe dei servizi pubblici a domanda individuale;
- Dismissione di immobili di proprietà non funzionali allo svolgimento delle attività istituzionale.

Il Patto di Stabilità Interno, così come formulato nell'art. 28 si presta alla doppia visione prescrittiva e programmatica, in quanto indicando dei risultati precisi da raggiungere, si configura come disciplina prescrittiva, ma non ponendo dei vincoli sulle modalità con cui questi risultati debbano essere raggiunti, che possono essere diversamente calibrate, si configura come programmatico. In sintesi, il Patto di Stabilità impone oneri e non obblighi, nel senso che impone il raggiungimento di un risultato ma non impone l'utilizzazione di determinati strumenti per il suo raggiungimento. Un primo effetto di queste considerazioni è il fatto che le indicazioni contenute nell'art. 28, comma 2, non costituiscono requisiti di legittimità dei documenti di bilancio. Ciò non significa che le disposizioni dell'art. 28 della finanziaria 1999 siano completamente irrilevanti: lo sono solo per quanto concerne il controllo di legittimità dei bilanci, mentre la loro rilevanza è piena dal punto di vista della responsabilità finanziaria in cui gli Enti possono incorrere in caso di mancato raggiungimento dei risultati desiderati. I presupposti e le condizioni dell'eventuale responsabilità sono descritti nei commi 6 e 8 dell'art. 28 dove è chiarissimo che si risponde appunto in termini di responsabilità e non di legittimità/illegittimità dei singoli bilanci e assestamenti. Invece per quel che riguarda il concorso che gli enti sono tenuti a fornire in merito alla riduzione del debito pubblico, si dispone che la riduzione del rapporto tra l'ammontare di debito e il PIL sarà sostenuto, oltre che dalla progressiva riduzione del disavanzo annuo, anche dalla destinazione a riduzione del debito dei proventi derivanti dalla dismissione di partecipazioni mobiliari. La disciplina prevede, infatti, incentivi per enti che presentano dei piani finanziari di progressiva e continuativa riduzione del rapporto tra il proprio ammontare di debito e il PIL, proiettati su un orizzonte temporale di almeno cinque anni. Questi incentivi si concretizzano nell'esenzione da penali ed altri oneri aggiuntivi nel rimborso anticipato dei prestiti contratti con la Cassa Depositi e Prestiti. Tale incentivo si presenta tuttavia come un'arma a doppio taglio, in quanto, se un ente presenta il piano di riduzione si impegna al suo pieno

rispetto, pena il pagamento di una penale e la contestuale riduzione dei trasferimenti erariali. Relativamente a tale obiettivo si deve precisare che esso è di natura non diretta ma derivata, nel senso che dipende da due operazioni: la riduzione del disavanzo finanziario e le politiche di dismissioni mobiliari. Per il sistema delle autonomie non esiste, pertanto, un vincolo diretto alla riduzione del proprio *stock* del debito. Tale affermazione è avvalorata dal testo della norma, che nel primo periodo del comma 3 dell'articolo prevede che la riduzione del rapporto sia sostenuta, appunto, da due operazioni: dalla progressiva riduzione del disavanzo annuo di cui al comma 2, e dalla destinazione a riduzione del debito dei proventi derivanti dalla dismissione di partecipazioni mobiliari.

Quindi si può affermare che l'unico obbligo che sussiste a carico delle autonomie è quello di ridurre il disavanzo e di destinare alla riduzione del debito gli eventuali proventi derivanti dalla cessione di partecipazioni. L'attuazione dell'articolo 28 richiede l'individuazione degli Enti chiamati a condividere gli obiettivi di contenimento del disavanzo pubblico. In particolare, il comma 1 individua le regioni a statuto ordinario e a statuto speciale, le Province autonome, le Province, i Comuni e le Comunità Montane, mentre il successivo comma 4 precisa che gli obiettivi della riduzione del disavanzo annuo e dell'ammontare del debito si applicano distintamente a:

- Regioni a statuto ordinario,
- Regioni a statuto speciale,
- Province autonome,
- Province,
- Comuni.

4.1 Il Patto di Stabilità per gli Enti Locali: il Saldo di Cassa

Il disavanzo finanziario è computato come differenza tra il totale delle entrate proprie (al netto dei proventi della cessione di attività finanziarie) e le spese correnti al netto degli interessi. Con questo valore si fa intenzionalmente riferimento al saldo netto di contabilità nazionale (noto anche come "indebitamento netto") che costituisce la variabile di riferimento per la verifica degli adempimenti che l'Italia deve soddisfare ai fini del Trattato di Maastricht. A seguito di intese internazionali, l'indebitamento netto, si computa escludendo dalle entrate i proventi derivanti dalla cessione di attività mobiliari (azioni, ecc.) ma includendo quelli derivanti dalla vendita di immobili. Quindi emerge un calcolo delle entrate finali (per gli enti locali) che prende in considerazione i primi tre titoli e li depura dalle seguenti voci:

- Entrate per trasferimenti erariali assegnati dal Ministero dell'Interno per la finanza locale;
- Trasferimenti in conto capitale dallo Stato (Tit.IV, cat. 02);
- Proventi derivanti dalla vendita di attività finanziarie;
- Riscossioni di crediti.

Dal lato delle spese si fa riferimento alle spese correnti al netto degli interessi. Restano così escluse le spese per investimento, in quanto non si vuole penalizzare gli investimenti pubblici degli enti decentrati. Infine, non vengono considerati, nelle entrate, i trasferimenti dallo Stato in quanto nel calcolo dell'indebitamento netto si fa riferimento non già al valore complessivo, ma al consolidato. Essendo queste voci di entrata delle spese che hanno luogo all'interno del complesso della Pubblica Amministrazione, le teorie sul consolidamento dei bilanci impongono l'elisione di tali voci in quanto renderebbero meno attendibile il risultato della P.A. verso l'esterno. Si pensi, ad esempio ai trasferimenti, che rappresentano una spesa nel bilancio statale ed un'entrata nei bilanci degli enti che ricevono. La circolare concernente il Patto di Stabilità Interno per le Province e i comuni del 12 marzo 1999, n. 11 emanata dal Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e pubblicata nella G.U. del 18 marzo 1999 n. 64 stabilisce che, al fine di operare un raffronto su dati omogenei, occorre che, nella determinazione del saldo per il triennio 1999/2001, le province non considerino neppure le nuove entrate derivanti dall'attribuzione del gettito dell'imposta sulle assicurazioni contro la responsabilità civile e della sostituzione dell'imposta erariale di trascrizione dei veicoli al PRA con l'imposta provinciale sulle formalità di trascrizione al PRA; e cioè, le risorse che per l'anno 1999 e per gli anni successivi saranno sostituite di trasferimenti erariali. Parimenti, i Comuni, nella determinazione del saldo per gli anni 2000 e 2001 non dovranno considerare le entrate derivanti dall'attribuzione del gettito delle imposte di registro, ipotecaria e catastale (art. 60 del decreto legislativo n. 446/1997 e art. 31 legge n. 448/1998) o eventuali ulteriori

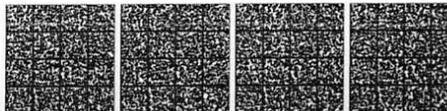
compartecipazioni a tributi erariali in quanto le une e le altre sostitutive di trasferimenti erariali. Tornando sull'esclusione delle spese in conto capitale (siano esse spese per investimenti o spese per trasferimenti di parte capitale o spese per partecipazioni azionarie e conferimenti; sono altresì escluse le spese per il rimborso dei prestiti), si osserva che il Patto di Stabilità Interno non sottopone ad alcun vincolo le spese per investimenti che possono essere finanziate con mutui nel rispetto delle regole previgenti alla legge Finanziaria 1999. Si consideri inoltre che gli eventuali maggiori interessi passivi non incidono sul saldo finanziario in quanto si utilizzano le sole spese correnti al netto degli interessi. Per la maggior parte degli enti interessati il saldo computato secondo quanto visto nei precedenti paragrafi è costituito da un valore negativo soprattutto a causa dell'esclusione dei trasferimenti erariali. E' tuttavia possibile che per qualche ente tale valore possa risultare positivo. In ogni caso la legge deve interpretarsi secondo la filosofia che ogni ente, qualunque sia il valore del suo saldo di cassa, deve concorrere al risanamento finanziario, quindi:

- Se il saldo è negativo, esso deve essere ridotto;
- Se il saldo è positivo, esso deve essere aumentato.

Il comma 1 dell'art. 28 della legge finanziaria 1999 richiede che il saldo finanziario venga definito in termini di valori di cassa. La congruità del comportamento dei singoli enti locali e dei diversi settori del sistema delle autonomie dovrà essere valutata, sia in corso d'anno che a consuntivo, utilizzando il saldo calcolato, appunto, in termini di cassa sulla base dell'andamento della gestione di cassa nel 1999. La ragione di questa scelta è legata al fatto che il Patto di Stabilità e Crescita, sottoscritto dall'Italia in sede europea è definito con riferimento a grandezze misurate prevalentemente in termini di cassa. Così, l'art. 28 della Legge n. 448/98, introducendo il Patto di Stabilità Interno, ha ritenuto giusto stabilire che il terreno di misurazione del concorso di regioni e enti locali al risanamento finanziario sia lo stesso previsto per il rispetto delle condizioni di tale Patto Internazionale. Questa impostazione del patto prevede altresì che esso non debba avere conseguenze, anche sui bilanci di previsione che, ai sensi di Legge, sono costruiti solo in termini di competenza. A tal proposito si osserva che è difficilmente immaginabile che una azione strutturale di riduzione dei disavanzi (da realizzare con riduzione delle spese correnti e con aumenti delle entrate proprie) non abbia conseguenze sul processo di formazione dei bilanci e quindi sulle previsioni di competenza, oltre che sugli impegni e accertamenti del conto consuntivo. La ragione per cui l'art. 28 della Legge n. 448/98 non ha introdotto l'obbligo di identificare il saldo rilevante per il patto anche in termini di competenza e di renderlo espressamente applicabile, quindi, anche alle decisioni di bilancio che regioni ed enti locali hanno già assunto o si apprestano ad assumere, deve ritrovarsi nel fatto che all'entrata in vigore di tale legge numerosi enti locali e regioni avevano già definito i propri bilanci per il 1999 e si rendeva difficile un ulteriore intervento di valutazione e delibera.

MONIT/09/CPM

PATTO DI STABILITA' INTERNO 2009 (Leggi n. 133/2008, n. 203/2008 e n. 33/2009 e decreto-legge n. 39/2009)		
PROVINCE - COMUNI con popolazione superiore a 5.000 abitanti		
MONITORAGGIO SEMESTRALE DELLE RISULTANZE DEL PATTO PER L'ANNO 2009		
<i>(migliaia di euro)</i>		
SALDO FINANZIARIO in termini di competenza mista		
ENTRATE FINALI		a tutto il... semestre 2009
E1	TOTALE TITOLO 1*	Accertamenti
E2	TOTALE TITOLO 2*	Accertamenti
E3	TOTALE TITOLO 3*	Accertamenti
a detrarre:	E4 Entrate correnti provenienti dallo Stato destinate all'attuazione delle ordinanze emanate dal Presidente del Consiglio dei Ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza (art. 77-bis, comma 7-bis - introdotto dall'art. 2, comma 41, lett. b), legge n. 203/2008).	Accertamenti
	E5 Entrate correnti per fronteggiare gli eccezionali eventi sismici che hanno colpito la regione Abruzzo il 6 aprile 2009 (decreto legge n. 39/2009, art. 6, comma 1, lettera p).	Accertamenti
(2) E6	Entrate derivanti dalla distribuzione dei dividendi determinati da operazioni straordinarie poste in essere dalle società operanti nel settore dei servizi pubblici locali, qualora quotate sui mercati regolamentari, destinate alla realizzazione degli investimenti o alla riduzione del debito di cui all'art. 77-bis, comma 8, legge n. 133/2008, come sostituito dall'art. 2, comma 41 lett. c), legge n. 203/2008.	Accertamenti
	Totale entrate correnti nette (E1+E2+E3-E4-E5-E6)	Accertamenti
E7	TOTALE TITOLO 4*	Riscossioni (1)
a detrarre:	E8 Entrate derivanti dalla riscossione di crediti (art. 77-bis, comma 5, legge n. 133/2008)	Riscossioni (1)
	E9 Entrate in conto capitale provenienti dallo Stato destinate all'attuazione delle ordinanze emanate dal Presidente del Consiglio dei ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza (art. 77-bis, comma 7-bis - introdotto dall'art. 2, comma 41 lett. b), legge n. 203/2008).	Riscossioni (1)
	E10 Entrate in conto capitale per fronteggiare gli eccezionali eventi sismici che hanno colpito la regione Abruzzo il 6 aprile 2009 (decreto legge n. 39, articolo 6 comma 1 lettera p).	Riscossioni (1)
(2) E11	Entrate derivanti dalla cessione di azioni o quote di società operanti nel settore dei servizi pubblici locali ed entrate relative alla vendita del patrimonio immobiliare destinate alla realizzazione degli investimenti o alla riduzione del debito di cui all'art. 77-bis, comma 8, legge n. 133/2008, come sostituito dall'art. 2, comma 41 lett. c), legge n. 203/2008.	Riscossioni (1)
	Totale entrate in conto capitale nette (E7-E8-E9-E10-E11)	Riscossioni (1)
EF N	ENTRATE FINALI NETTE (E1+E2+E3-E4-E5-E6+E7-E8-E9-E10-E11)	



MONIT/09/CPM

PATTO DI STABILITA' INTERNO 2009 (Leggi n. 133/2008, n. 203/2008 e n. 33/2009 e decreto-legge n. 39/2009)		
PROVINCE - COMUNI con popolazione superiore a 5.000 abitanti		
MONITORAGGIO SEMESTRALE DELLE RISULTANZE DEL PATTO PER L'ANNO 2009		
<i>(migliaia di euro)</i>		
SALDO FINANZIARIO in termini di competenza mista		
SPESE FINALI		a tutto il... semestre 2009
S1	TOTALE TITOLO 1*	Impegni
da detrarre:	S2 Spese correnti sostenute per l'attuazione delle ordinanze emanate dal Presidente del Consiglio dei ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza (art. 77-bis, comma 7-bis - introdotto dall'art. 2, comma 41 lett. b), legge n. 203/2008).	Impegni
	S3 Spese correnti per fronteggiare gli eccezionali eventi sismici che hanno colpito la regione Abruzzo il 6 aprile 2009 (decreto legge n. 39, articolo 6 comma 1 lett. c).	Impegni
	S4 Spese correnti per interventi di carattere sociale di cui all'art.7-quater comma 1, lett. c), della L.33/2009	Impegni
	Totale spese correnti nette (S1-S2-S3-S4)	Impegni
S5	TOTALE TITOLO 2*	Pagamenti (1)
da detrarre:	S6 Spese derivanti dalla concessione di crediti (art. 77-bis, comma 5, legge n. 133/2008)	Pagamenti (1)
	S7 Spese in conto capitale sostenute per l'attuazione delle ordinanze emanate dal Presidente del Consiglio dei Ministri a seguito di dichiarazione dello stato di emergenza (art. 77-bis, comma 7-bis - introdotto dall'art. 2, comma 41, lett. b), legge n. 203/2008).	Pagamenti (1)
	S8 Spese in conto capitale per fronteggiare gli eccezionali eventi sismici che hanno colpito la regione Abruzzo il 6 aprile 2009 (decreto legge n. 39, art. 6, comma 1, lett. c).	Pagamenti (1)
	S9 Pagamenti in conto residui di cui all'art.7-quater comma 1 let. a) della L.33/09	Pagamenti
	S10 Pagamenti per spese in conto capitale di cui all'art.7-quater comma 1 let. b) della L.33/09	Pagamenti (1)
	S11 Pagamenti per spese in conto capitale di cui all'art.7-quater comma 1 let. c) della L.33/09	Pagamenti (1)
	Totale spese in conto capitale nette (S5-S6-S7-S8-S9-S10-S11)	Pagamenti (1)
SF N	SPESE FINALI NETTE (S1-S2-S3-S4+S5-S6-S7-S8-S9-S10-S11)	
SFIN 09	SALDO FINANZIARIO (EF N- SF N)	
SANZ 09	EFFETTI FINANZIARI DELLE SANZIONI DI CUI AI COMMI 20 LET. a) E 21	
PREM 09	(3) IMPORTI DERIVANTI DALL'APPLICAZIONE DEL MECCANISMO DELLA PREMIALITA' DI CUI AI COMMI 23-26	
SFIN NET 09	SALDO FINANZIARIO AL NETTO DEGLI EFFETTI DELLE SANZIONI E DELLA PREMIALITA'(SFIN 09-SANZ 09+PREM 09)	
OB	OBIETTIVO PROGRAMMATICO ANNUALE SALDO FINANZIARIO 2009	
	(4) DIFFERENZA TRA IL RISULTATO NETTO E OBIETTIVO ANNUALE SALDO FINANZIARIO (SFIN NET 09 - OB)	

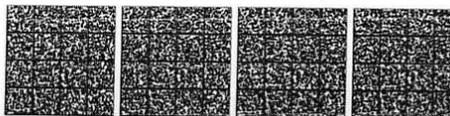
(1) Gestione di competenza - gestione dei residui

(2) La voce e' inserita solo dagli enti che hanno approvato il bilancio prima del 10 marzo - escludendo le entrate straordinarie di cui al comma 8 dell'art.77-bis della L.133/2008 sia dalla base di calcolo dell'anno 2007 che dai risultati utili per il rispetto del patto di stabilita' interna per l'anno 2009 - e che non ritengono di avvalorare del nuovo quadro normativo delineato dall'abrogazione del richiamato comma 8 (art. 7-quater, comma 10, legge n. 33/2009).

(3) La voce e' valorizzata, automaticamente, con gli importi da definire con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dell'Interno, d'intesa con la Conferenza Stato-citta' ed autonomie locali

(4) Con riferimento alla sola situazione annuale, in caso di differenza positiva, o pari a 0, il patto e' stato rispettato. In caso di differenza negativa, il patto non e' stato rispettato.

09A10267



4.2 Sistema sanzionatorio nell'ipotesi di violazione del Patto di stabilità 2009

In caso di mancato rispetto degli obiettivi del patto di stabilità relativi agli anni 2008/2011 scattano a carico degli enti inadempienti le seguenti sanzioni per l'anno successivo:

1. riduzione dei contributi ordinari dovuti dal Ministero dell'Interno pari alla differenza, se positiva, tra il saldo programmatico e il saldo reale e comunque per un importo non superiore al 5% dei trasferimenti medesimi (art. 2, comma 41, legge n. 203/2008);
2. assunzione degli impegni di spese correnti in misura non superiore all'importo annuale minimo dei corrispondenti impegni assunti nell'ultimo triennio; ad esempio per il 2009 se la spesa del titolo I nel triennio 2006/2008 è: anno 2006 € 3.195.773,38, anno 2007 € 3.891.659,59, anno 2008 € 3.265.331,40 si desume che per l'anno 2009 la spesa corrente non potrà superare l'importo assunto nel 2006;
3. divieto al ricorso di indebitamento per gli investimenti. A questo fine tutti gli enti soggetti a patto di stabilità, in caso di assunzione di mutui o di ricorso a prestiti obbligazionari per il finanziamento di investimenti, devono rilasciare apposita attestazione da cui risulti il rispetto degli obiettivi del patto di stabilità relativi all'anno precedente. In mancanza di tale attestazione, gli istituti finanziari o l'intermediario finanziario non potrà procedere alla concessione del finanziamento e al collocamento del prestito obbligazionario⁴¹;
4. art. 76 comma 4 D. L. n. 112/2008 convertito con modificazioni dalla legge 06 agosto 2008 n. 133 e s.m.i, in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno nell'esercizio precedente è fatto divieto agli enti di procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo⁴², con qualsivoglia tipologia contrattuale, ivi compresi i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e di somministrazione, anche con riferimento ai processi di stabilizzazione in atto. E' fatto altresì divieto agli enti di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della presente disposizione. Per la Corte dei Conti Lombardia, parere n. 79 del 22 ottobre 2008, il divieto vale anche nel caso in cui il Comune costituisca un'azienda speciale consortile per la gestione dei servizi socio assistenziali; il divieto non scatta quando esiste un obbligo di legge il cui mancato rispetto comporta sanzioni come ad es. la nomina del medico competente ai sensi del D. lgs. n. 81/2008⁴³;

⁴¹ Secondo la Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti per la Lombardia – parere n. 87/2008 - il divieto sussiste anche per le locazioni finanziarie.

⁴² Il divieto è riferito anche alle mobilità in entrata.

⁴³ Parere n. 52/08 del dipartimento della funzione pubblica.

5. art. 61, comma 10, D. l. n. 112/2008 rideterminazione indennità di funzione e gettoni di presenza agli amministratori applicando una riduzione del 30% rispetto all'ammontare risultante alla data del 30/06/2008 la riduzione ha carattere permante stante l'espressione "a decorrere dal 01/01/2009"⁴⁴;
6. art. 8, comma 1, CCNL 11 aprile 2008, divieto di incremento contrattazione decentrata.

Le sanzioni di cui ai precedenti punti 1.,2.,3. e 4. non sono applicabili agli enti locali che:

- hanno rispettato il patto di stabilità interno nel triennio 2005/2007;
- hanno registrato nell'anno 2008 impegni per spesa corrente, al netto delle spese per adeguamenti contrattuali del personale dipendente, compreso il segretario comunale, per un ammontare non superiore a quello medio corrispondente del triennio 2005/2007;
- in caso di mancato rispetto del patto di stabilità interno conseguente alle spese relative a nuovi interventi infrastrutturali, appositamente autorizzati con decreto del ministero dell'economia e delle finanze.

Non è più previsto l'incremento automatico delle aliquote per gli enti che non rispettano il patto, introdotto dai commi 691/693 dell'art. 1 legge n. 296/2006, rimasto in vigore solo per il mancato rispetto del patto del 2007 ai sensi dell'art. 1 comma 7 D. l. n. 93/2008 convertito, con modificazioni, nella legge n. 126/2008 e, pertanto, nemmeno per gli enti che non hanno rispettato il patto di stabilità nel 2008.

Il limite agli impegni di spese correnti e il divieto di assunzioni non concorrono al perseguimento degli obiettivi assegnati per l'anno in cui le misure vengono attuate. L'organo di revisione deve controllare, nel caso di mancato rispetto del patto di stabilità nell'anno precedente l'applicazione delle limitazioni di cui sopra.

⁴⁴ Parere n. 130 del 22 ottobre 2008 Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti Veneto.

5. Profili normativi comparati del controllo di regolarità amministrativa negli enti locali e l'attività di vigilanza del collegio sindacale nelle società di capitali

Come è evidente, dall'esame del dato normativo si evincono, ad opera dell'organo di revisione, competenze funzionali e verifiche a carattere economico e finanziario molto consistenti e diversificate⁴⁵. Le stesse sono analoghe a quelle attribuite dagli artt. 2403 e ss. del codice civile al collegio dei sindaci delle società di capitali. Infatti, i revisori, nell'esercizio del controllo, sono tenuti, in sostanza, all'osservanza ai principi di revisione aziendale⁴⁶. In base alla normativa contenuta nell'art. 2403 del codice civile, nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2003, il collegio sindacale doveva:

Il Controllo del Collegio Sindacale Ante Riforma

- a) Controllare l'amministrazione della società.
- b) Vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto.
- c) Accertare:
 - la regolare tenuta della contabilità sociale,
 - la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili,
 - l'osservanza della norma stabilità nell'art. 2426 del codice civile per la valutazione del patrimonio sociale,

⁴⁵ Deve essere osservato che i compiti e le funzioni descritti all'art. 239, d. lgs. n. 267/2000 devono essere esercitati obbligatoriamente dagli organi di revisione economico-finanziaria in tutti gli Enti locali: le disposizioni di cui alla norma citata (che riproduce le previsioni di cui all'art. 105, d. lgs. n. 77/1995), infatti, costituiscono principi generali inderogabili da parte degli Enti locali, i cui statuti possono eventualmente prevedere ampliamenti (e non riduzioni) delle funzioni affidate ai revisori dei conti (come tra l'altro espressamente disposto all'art. 239, comma sesto, d. lgs. n. 267/2000).

⁴⁶ In verità, sicure indicazioni in tal senso (anche se con riguardo ad enti pubblici diversi dagli Enti locali) sono ripetutamente venute dalla giurisprudenza: Corte dei Conti, II, 6, febbraio 1992, n. 26, in Foro amm., 1992, 1781, "aveva ritenuto che il controllo dei revisori dei conti degli Enti pubblici non si esaurisce nelle verifiche di natura strettamente contabile, ma riveste la legittimità e la correttezza dell'intera gestione, sia con riferimento agli artt. 2403 e 2407 del c. c. , sia agli ulteriori doveri di profilo più marcatamente pubblicistico (tutela dell'interesse pubblico perseguito dal singolo Ente, diligente attività di sorveglianza della contabilità) che fanno capo ai revisori dei conti in un Ente pubblico". Ma già la Corte dei conti, sez. riun., 12 ottobre 1985, n. 441, in Cons. St., 1985, II, 1619, aveva precisato "che i doveri dei revisori dei conti e dei sindaci degli Enti pubblici, consistono, oltre che in quelli di cui agli artt. 2403 e 2407 c.c., nella vigilanza e nel rispetto della legge e dell'atto costitutivo, nell'adozione di criteri di efficienza del controllo e di tutela dell'interesse pubblico perseguito dall'ente e nella diligente attività di sorveglianza della contabilità dell'ente per singoli settori o rami di funzioni, da svolgere con criteri di competenza logico-sistematica, oltre che con controlli ispettivi non limitati ad atti isolati".

- almeno ogni trimestre la consistenza di cassa e l'esistenza di valori e dei titoli di proprietà sociale o ricevuti dalla società in pegno, cauzione e custodia.

Il collegio sindacale poteva chiedere agli amministratori notizie su:

- andamento delle operazioni sociali,
- determinati affari.

Nella nuova formulazione dell'art. 2403 del codice civile, in vigore dal 1° gennaio 2004⁴⁷, il collegio sindacale vigila, anche su:

Il Controllo del Collegio Sindacale *Post Riforma*

- a) Osservanza della legge e dello statuto.
- b) Rispetto dei principi di corretta amministrazione.
- c) Adeguatezza dell'assetto: organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società.
- d) Concreto funzionamento della gestione societaria in tutte le sue forme.

In base all'art. 2403-*bis* del codice civile il collegio sindacale può:

Il Controllo del Collegio Sindacale *Post Riforma*

- a) Chiedere notizie, anche con riferimenti alle società controllate dalla società, sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari societario.
- b) Scambiare informazioni con i corrispondenti organi delle società controllate:
 - sui sistemi di amministrazione e controllo adottati e sui risultati ottenuti;
 - sull'andamento generale dell'attività sociale e della gestione di gruppo.

Il novellato art. 2403 del codice civile stabilisce che il collegio sindacale e *per relationem* il collegio dei revisori ha il dovere di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto. Vigilare identifica un'azione più intensa temporalmente, più ampia, rispetto a controllare e si articola in tre momenti: prima, durante e dopo l'esecuzione dell'operazione oggetto di vigilanza⁴⁸. Secondo quanto previsto nella bozza delle norme di comportamento del collegio sindacale⁴⁹, la vigilanza della legge e dello statuto si sostanzia nel verificare la conformità degli atti e delle deliberazioni degli organi degli enti collettivi privati e pubblici alle norme di legge e dello statuto. Per l'esercizio del suddetto obbligo il collegio

⁴⁷ DD. lg.vi 17 gennaio 2003, nn. 5 e 6; d. lgs. 6 febbraio 2004, n. 37.

⁴⁸ Manzana G., Seminari di settimana fiscale, Riv., Contabilità e Bilancio, 7 novembre 2005.

⁴⁹ Norma n. 3.1 dei revisori contabili.

sindacale deve riunirsi almeno ogni 90 giorni⁵⁰. La vigilanza riguarda il rispetto di tutte le norme statutarie, delle norme legislative e regolamentari che disciplinano il funzionamento degli organi dell'ente i rapporti dello stesso con gli organismi istituzionali. Oggetto di vigilanza saranno quindi anche le disposizioni normative che disciplinano lo specifico settore operativo, proprio dell'attività aziendale del quale, peraltro, il collegio sindacale è tenuto a vigilare sul possesso delle autorizzazioni e sul mantenimento dei requisiti richiesti dalle disposizioni autorizzative. La vigilanza del collegio sindacale deve essere esercitata attraverso:

1. la rilevazione dell'esistenza di un'appropriata struttura organizzativa che consenta il rispetto delle norme e l'esecuzione degli adempimenti da esse previsti;
2. l'acquisizioni delle informazioni, in merito dal soggetto incaricato del controllo contabile interno, per gli aspetti di sua competenza;
3. lo svolgimento dell'attività di:
 - partecipazione agli organi dell'ente,
 - rapporti con gli amministratori e con i preposti al controllo interno,
 - l'ottenimento di informazioni dagli amministratori e poteri di autonomi atti di amministrazione e controllo,
 - controllo delle norme in materia di bilancio.

Rientra nella vigilanza della legge e dell'atto costitutivo, il compito di vigilare in ordine al bilancio d'esercizio. La significatività delle irregolarità deve essere valutata tenendo presente:

- la loro incidenza sul corretto funzionamento degli organi dell'ente,
- le cause che le hanno determinate,
- l'entità delle perdite che ne possono conseguire.

Il collegio sindacale ed il collegio dei revisori, facendone costare nei verbali le specifiche motivazioni, devono opporsi a tutte quelle operazioni, poste in essere dagli amministratori o anche da un amministratore, che risultino in contrasto con il disposto legislativo o statutario. Il controllo periodico contabile nella società di capitali ed enti pubblici, ai fini della regolarità e legittimità giuridica e nel rispetto della normativa di settore⁵¹, può essere ulteriormente definito nel modo seguente⁵²:

A. Sotto il profilo oggettivo:

Tipo di Verifica
1. Verifiche omesse.

⁵⁰ Art. 2404 del c. c.

⁵¹ Le verifiche devono essere effettuate dal collegio dei revisori, *in primis*, in osservanza al combinato disposto dell'art. 239 del d. lgs. n. 267/2000 (Testo unico degli enti locali); artt. 2403, 2403 *bis* e 2407 del c. c. che dispongono i doveri ed i poteri del collegio sindacale per le società per azioni non quotate in mercati regolamentati e gli artt. 149 e ss. del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58 (Testo unico per gli intermediari finanziari) per le società quotate.

⁵² Le verifiche contabili del collegio sindacale e dei revisori contabili nelle società ed enti, Riv. Trib., Il fisco, 28/2005, 11019.

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">2. Verifiche apparenti.3. Verifiche tardive.4. Verifiche formali.5. Verifiche sostanziali.6. Verifiche formali e sostanziali. |
|---|

B. Sotto il profilo della località di espletamento:

Descrizione
<ol style="list-style-type: none">1. Nella sede legale o sociale dell'Ente e relative dipendenze.2. In società controllate e collegate.3. Negli Istituti di credito cui l'ente detiene conti correnti.4. Con richieste scritte inviate ai creditori o debitori sociali.5. All'Agenzia delle Entrate e del Lavoro competenti per territorio ed agli Enti Previdenziali ed Assistenziali.6. Con gli Organismi Sindacali di categoria.

C. Sotto il profilo temporale:

Descrizione
<ol style="list-style-type: none">1. Verifiche mensili.2. verifiche bimestrali.3. Verifiche trimestrali.

D. Sotto il profilo delle scritture:

Descrizione
<ol style="list-style-type: none">1. Scritture contabili obbligatorie ai fini civili⁵³, ai fini fiscali⁵⁴ ed ai fini speciali⁵⁵.2. Scritture contabili facoltative.3. Scritture sociali⁵⁶.4. Scritture non contabili.

In ogni caso le verifiche debbono risultare documentate da apposito verbale (se l'organo è collegiale) o da una relazione scritta, in caso di revisore contabile unico. L'esame delle verifiche sotto il profilo oggettivo costituisce un elemento giuridico rilevante al fine di valutare se l'organo verificatore ha operato, e fino a che punto, il proprio dovere di controllo.

⁵³ Tutte le scritture di cui all'art. 2214 commi 1, 2, del c. c..

⁵⁴ I registri obbligatori stabiliti da norme tributarie (Iva, Redditi, Registro, ecc.).

⁵⁵ Le scritture ed i Registri stabiliti dalle norme di settore: accise, doganali, rifiuti ed imballaggi, CE, Lavoro e Sicurezza Sociale, ecc..

⁵⁶ I Registri: Soci, Assemblee, Organi sociali di gestione e di controllo.

5.1 Le tipologie di verifica contabili e loro definizione operativa

- A. Sul piano giuridico di merito, si definiscono verifiche omesse tutte quelle verifiche che non risultano effettuate nell'ambito temporale (verifiche trimestrali) o in ossequio ad obblighi di legge (esempio: verifiche di bilancio consuntivo di esercizio, alla nomina degli organi amministrativi, alla richiesta di assemblea, ecc...). Le verifiche possono essere:
- a) assolute, cioè riguardare un'assenza totale delle funzioni da parte del collegio sindacale o revisore contabile per un dato periodo di tempo o per l'intero periodo di nomina;
 - b) relative, cioè riguardare l'assenza delle funzioni del collegio sindacale o revisore contabile in particolari adempimenti o per periodi limitati, senza una giustificazione oggettivamente plausibile; con conseguente omissione nella redazione del verbale di verifica.
- B. Sono considerate verifiche apparenti tutte quelle verifiche che, pur essendo stato redatto un verbale da parte dell'organo di controllo, non risultano poste in forma effettiva, ma solo cartolare. Tali verifiche risultano effettuate, nei termini di legge ed in forma continuativa, normalmente fuori dalla sede legale ed operativa della società per cui le verifiche non risultano poste in forma effettiva, ma solo cartolare. Per tali non sono posti in essere tutti quei controlli documentali e di gestione indispensabili per effettuare un esame obiettivo sull'andamento della società oggetto di verifica.
- C. Vengono definite verifiche tardive tutte quelle verifiche che vengono espletate:
- a) Senza l'osservanza dei termini periodici previsti dal codice civile;
 - b) Mediante recepimento sistematico a posteriori di documentazione o di avvenimenti di cui l'organo di revisione doveva essere tempestivamente a conoscenza.
- Tali comportamenti, anche se verbalizzati, non pongono l'organo medesimo nella condizione di aver adempiuto in forma corretta all'obbligo dell'osservanza ai propri compiti "con la diligenza del mandatario" o "dell'avveduto controllore⁵⁷", ma evidenziano un comportamento sicuramente elusivo e tardivo ai danni della società e di terzi.

⁵⁷ Trib., Alessandria, sent., 4 dicembre 1995.

D. Le verifiche formali sono quelle espletate nei termini di legge che pongono come riferimento principale l'esame della documentazione e delle scritture contabili (obbligatorie e facoltative) della società.

Esse si definiscono a loro volta in due categorie:

a) Verifiche meramente formali: esse sono rappresentate da tutte quelle verifiche miranti al controllo formale della regolarità delle scritture contabili con la documentazione posta in essere dalla società, senza nessuna valutazione di merito;

b) Verifiche sostanzialmente formali: vengono poste mediante un esame critico della gestione della società attraverso il controllo della documentazione e delle scritture contabili sia in termini di regolarità sia in termini di effettività ed operatività.

La distinzione di questi due tipi di verifica è essenziale al fine di valutare se l'organo di controllo ha posto in essere tutti quei controlli, non solo contabili ma anche gestionali e finanziari, indispensabili per una gestione per un esame generale della gestione amministrativa e del suo normale andamento operativo. In altri termini, va esaminato il problema se l'organo in argomento ha posto in essere il controllo sulla correttezza tecnica della gestione complessiva dell'ente.

E. Sono, invece, verifiche sostanziali, quelle che pongono come elemento principale la valutazione operativa della gestione societaria, mediante controlli di merito nei vari settori operativi (esempio: organizzazione del lavoro, pianificazione strategica, finanza aziendale), trascurando il controllo documentale e quello della regolarità e completezza delle scritture contabili.

Queste verifiche, pur avendo lo scopo di esaminare e controllare la gestione complessiva dell'ente, non rispondono completamente alla volontà del legislatore in quanto non tengono conto dei controlli documentali, sotto il profilo contabile e finanziario.

F. Infine, si definiscono verifiche formali e sostanziali tutte quelle verifiche, che partendo, da un controllo formale sulla regolarità e tempestività della documentazione e della registrazione nelle scritture contabili e negli altri registri obbligatori e/o facoltativi, anche non strettamente contabili, effettuano delle comparazioni sulla gestione complessiva al fine di esprimere una valutazione completa sul suo andamento operativo. Questo tipo di verifiche può dirsi completo in quanto mira a valutare, partendo da elementi oggettivi documentali la gestione complessiva. Essa garantisce la società ed i terzi, attraverso un controllo documentale e sostanziale, in definitiva la gestione risulta sotto

controllo da parte degli organi amministrativi e mira a ridurre notevolmente possibili situazioni di insolvenza o azioni illecite sia amministrative che commerciali.

5.2 Le verifiche omissive, irregolari e regolari in giurisprudenza

Volendo definire quali tipi di verifica possono essere definite regolari è indispensabile procedere all'esame della normativa contenuta negli artt. 2403 e 2409-*bis* del codice civile. Le verifiche possono essere definite sul piano giuridico formale e sostanziale in tre grandi categorie:

Categoria Giuridica, Formale e Sostanziale delle Verifiche
a) omissive; b) irregolari; c) regolari.

Sono da considerarsi omissive tutte quelle verifiche non espletate in modo assoluto (verifiche omesse), nonché quelle espletate solo in forma apparente (mediante redazione di un verbale e senza porre in essere i controlli di legittimità). In questo caso, il collegio sindacale o il revisore contabile non ha posto in essere tutti i controlli di legittimità, o, in alternativa, l'organo di garanzia non ha proceduto ai controlli richiesti dalla legge ed è obbligato di conseguenza, in solido, con gli amministratori ai reati societari commessi dalla società.

Sono da considerarsi irregolari, in quanto poste in essere senza l'osservanza della "diligenza del mandatario o dell'avveduto controllore", quelle poste in essere in forma tardiva. Sono, invece, definite regolari e parziali le seguenti verifiche poste in essere nei termini di legge aventi contenuto:

- meramente formale;
- solo sostanziale.

Infatti, per queste verifiche non sussiste la certezza che i controlli siano stati eseguiti in forma completa. Sulle scritture contabili sulla gestione dell'ente, sull'osservanza di tutte le norme di legge e statutarie da parte degli organi dello stesso ente. In questi casi l'operato dell'organo di controllo contabile va censurato⁵⁸, con ulteriori sanzioni penali in presenza di reati fallimentari⁵⁹ o dissesti finanziari per gli enti locali. Infine, sono considerate regolari le seguenti verifiche aventi contenuto:

- sostanzialmente formale;
- formale e sostanziale.

⁵⁸ Corte dei Conti, n. 37, 5 settembre 1997.

⁵⁹ Cass. Pen., sent., n. 8327, 14 luglio 1998.

Infatti le verifiche sostanzialmente formali, ponendo un esame critico e valutando attraverso la documentazione contabile l'andamento della gestione complessiva, pongono in essere un controllo sufficientemente completo delle scritture contabili e dell'andamento della gestione della società. Le verifiche formali e sostanziali vanno considerate regolari e complete a tutti gli effetti giuridici. Esse rispondono in forma integrale a quanto posto dalla legge a carico dell'organo di controllo societario⁶⁰, consistente nel controllo formale delle scritture contabili e nel controllo sulla gestione societaria e sull'organizzazione dell'ente. In altri termini, il controllo sindacale di tipo formale e sostanziale assume un significato di controllo "accurato e penetrante" con riguardo a:

- a) qualsiasi aspetto amministrativo e gestionale;
- b) legittimità sostanziale dell'attività sociale;
- c) rispetto dei criteri giuridici per la valutazione di bilancio.

In assenza di un controllo formale e sostanziale della documentazione dell'ente e della sua contabilità l'organo di controllo può essere considerato responsabile per negligenza rispetto ai compiti ed adempimenti posti dallo stesso Ente a loro carico⁶¹.

⁶⁰ Trib., Frosinone, sent., 24 aprile 1996; Corte App., Venezia, sent., 19 dicembre 1998.

⁶¹ Trib., Milano, sent., 7 febbraio 2003, Corte Cass., sent., n. 1281 4 aprile 1977, n. 5263, 7 maggio 1993, Cass. Pen., sent., n. 2772 del 24 marzo 1999, Cass. Civ., sent., n. 1287, 28 maggio 1998.

Riferimenti bibliografici

Ancillotti A., Brancasi A., l'Ordinamento finanziario e contabile degli Enti locali, Rimini, 1996.

Barettoni Arleri A., La programmazione finanziaria in Parlamento, in Quad. cost., 1991, 349.

Barettoni Arleri A., Finanza e contabilità nella riforma delle autonomie locali, in AA. VV. Studi sull'ordinamento delle autonomie locali, Bergamo, 1991.

Branca G., Rossi E., Pizzorusso A. (a cura di), Commentario della Costituzione, Bologna-Roma, 1996.

Branca G., A. Pizzorusso, Commentario della costituzione, art. 128 supplemento, Ordinamento delle Autonomie Locali, 1996, Bologna.

Brancasi A., Autonomie locali e sistemi dei controlli, in Le Regioni, 1994.

Brancasi G., Ancillotti A, L'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, Rimini, 1996.

Brancasi, I controlli negli Enti locali alla luce della legge n. 142/1990, Cavallini L. Cadeddu, Relazione introduttiva al XIX Convegno di Contabilità Pubblica. Quaderni dell'Innovazione, n. 6/2002, Dipartimento dell'Amministrazione generale dello Stato.

Buscema S., Buscema A., Contabilità degli enti locali, Milano, 2005

Colombini G., Commento all'art. 57 della legge 8 giugno 1990, n. 142, in Commentario alla Costituzione, art. 128 supplemento, Bologna-Roma, 1996.

Colombini G., Commenti art. 57 legge n. 142/1990 in Il diritto della Regione, n. 1/2002.

Manzana G., Seminari di settimana fiscale, Riv., Contabilità e Bilancio, 7 novembre 2005.

Staderini F., Diritto degli Enti locali, Padova, 2003.

Tedeschi G. U., Il collegio sindacale, in P. Schlesinger (diretto da) Commentario al Codice Civile, Milano 1992.

**COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI
DELL'ODCEC DEL CIRCONDARIO DEL TRIBUNALE
DI CASSINO**

Presidenti coordinatori:

Dr. Luigi Galasso

Dr. Luigi Consales

Consiglieri delegati:

Dr.ssa Anna Maria Arciero

Rag. Mario Delli Colli

Dr. Marino Venditti

Componenti:

Dr. Piero Luigi Di Raddo

Dr.ssa Katia Germani

Dr. Orazio Germani

Dr.ssa Maria Franca Lanni

Dr.ssa Eleonora Magliocchetti

Dr.ssa Maria Laura Martino

Dr. Donato Mazzenga

Dr.ssa Gina Minchella

Dr.ssa Carmela Pettorino

Dr.ssa Alessandra Pisani

Dr. Enzo Salera

Dr.ssa Maria Testa

Dr. Francesco Valente

Dr. Stefano Valente