

Marco Paolini

**INTRODUZIONE ALLA REVISIONE DEI CONTI DEGLI ENTI LOCALI**

**Guida per il revisore dei conti**

**di comuni e province**

Aggiornato con:

* L. 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di bilancio 2022)
* D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 (Milleproroghe)



**Premessa**

Il revisore dei conti negli enti locali è una figura indispensabile per attestare l’attendibilità dei conti pubblici. I suoi pareri, inoltre, sono espressamente previsti dall’ordinamento degli enti locali ed è imprescindibile al fine della validità di determinati atti. L’ente, peraltro, qualora dovesse adottare provvedimenti in senso difforme al parere del revisore è tenuto a fornirne adeguata motivazione.

Tale istituto ha ridestato, nei tempi recenti, un particolare interesse tra gli esercenti la professione contabile, a seguito della riforma del sistema di nomina dell’organo di revisione introdotta dal D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 148 del 14 settembre 2011, che ha, di fatto, reso accessibile l’incarico di revisore di enti locali a tutti i professionisti che ne possiedano i requisiti, svincolando la nomina del revisore (almeno parzialmente, vista la novella introdotta dalla manovra per il 2020 in tema di nomina del presidente del collegio dei revisori) dalle logiche di carattere politico che spesso, in passato, la governavano.

L’incarico di revisore di enti locali rappresenta oggi un’opportunità professionale, consentendo uno sbocco per i giovani professionisti o per coloro che intendono diversificare la propria attività ed integrare il proprio *background* professionale, affacciandosi su un mondo completamente diverso rispetto a quella che è la pratica professionale tipica del commercialista o del revisore legale. Opportunità resa maggiormente appetibile dopo il tanto atteso aggiornamento degli importi massimi dei compensi, disposto dal decreto del Ministero dell’Interno di concerto col Ministero dell’Economia in data 21 dicembre 2018, che, dopo 13 anni, ha adeguato gli importi con un incremento di circa il 20%.

Lo stesso sistema contabile, su cui ricade in modo pesante l'obbligo di vigilanza dell’organo di revisione, rappresenta una “novità” per il professionista, abituato a ragionare in termini di “competenza economica”, che si trova a dover familiarizzare con il diverso concetto di “competenza finanziaria”, ora “potenziata” a seguito della riforma della contabilità pubblica introdotta dal D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118. Anche il concetto di “bilancio” fa riferimento, nel mondo della pubblica amministrazione, ad un documento contabile diverso rispetto a quello del settore privato: se per le imprese il “bilancio” è il tipico conto consuntivo da redigere a fine esercizio o nel corso dello stesso, per valutare, a posteriori, i risultati già acquisiti, negli enti pubblici esso è, per definizione, il **documento previsionale,** strumento di programmazione al quale viene attribuita importanza fondamentale, stante il **carattere autorizzatorio** dello stesso. Ed è lo stesso bilancio preventivo che accompagna l’ente, e il revisore di riflesso, per tutto l’esercizio, attraverso il continuo monitoraggio cui deve essere sottoposto il mantenimento degli equilibri che la normativa prevede su di esso e sulle variazioni che si rendono necessarie al fine di consentire il suo adeguamento ai fatti che si rilevano nel corso dell’anno e che modificano le previsioni circa i dati contabili in esso contenuti.

L’incarico di revisore, tuttavia, comporta **l’assunzione di responsabilità a causa dei danni che potrebbero derivare, all’ente o a terzi, nelle ipotesi di comportamenti inappropriati degli amministratori o dei dipendenti dell’ente stesso associati a negligenza o inadeguatezza dell’attività di controllo dell’organo di revisione**. Ne consegue la necessità, da parte del professionista che intende assumere la carica, di conseguire una buona conoscenza della contabilità pubblica ma, soprattutto, avere la capacità di rispondere sia agli operatori interni all’ente sia alla collettività, delle azioni poste a salvaguardia degli equilibri di bilancio e della buona gestione, nonché agli organi inquirenti per attestare la correttezza amministrativa della gestione pubblica.

Il nuovo sistema di nomina dei revisori degli enti locali, pur rappresentando un’opportunità anche per il revisore “neofita” (che può misurarsi ad armi pari con i veterani, quanto a probabilità di essere nominato), non ne facilità l’inserimento, costringendolo a debuttare in questo ambito assumendo cariche di revisore unico in contesti che, seppur potenzialmente caratterizzati dalla minore complessità (avendo inizialmente accesso solo agli enti di minori dimensioni), lo privano, tuttavia, del beneficio di un possibile confronto istituzionale con altri professionisti che ne condividano oneri e responsabilità, come tipicamente avviene, per converso, nell’ambito di un organo collegiale.

Con una recente mossa a sorpresa, adottata in sede di conversione del n. 124/2019, il legislatore, come accennato, ha fatto una parziale retromarcia, rispetto alla direttrice seguita con la riforma del sistema di nomina, inserendo una disposizione che rimette la scelta del presidente del collegio dei revisori (nei casi, ovviamente, di composizione collegiale dell’organo) al consiglio comunale vanificando così, almeno parzialmente, il lavoro fatto per garantire l’indipendenza e terzietà dell’organo di controllo rispetto all’ente oggetto di controllo. Tale manovra, che ha suscitato lo sconcerto e la disapprovazione delle associazioni di categoria, stabilisce anche una restrizione dell’ambito geografico di azione del revisore, prevedendone il possibile sorteggio a livello provinciale anziché regionale (disposizione, peraltro, attualmente non ancora efficace) con conseguente probabile risparmio di costi per i comuni in termini di rimborsi spese per trasferte ma, d’altro canto, rinunciando ulteriormente all’indipendenza e terzietà del revisore e creando non pochi problemi per i gli enti e i revisori residenti in provincie caratterizzate da limitato numero di comuni (si pensi, ad esempio, alla provincia di Trieste nella quale risiedono solo 6 comuni), o con un limitato numero di revisori disponibili.

Nei tempi più recenti, enti e relativi revisori si sono dovuti misurare con gli sconquassi provocati anche nei conti degli enti locali dalla pandemia da Covid-19. A fronte di questa, infatti, il governo è intervenuto più volte con provvedimenti emanati in via d’urgenza finalizzati a sostenere la popolazione e le imprese per arginare gli effetti economici che le restrizioni richieste per fronteggiare la pandemia stessa hanno inflitto su di esse, incidendo spesso direttamente sui conti degli enti locali. Ne sono un esempio, l’introduzione di alcune esenzioni IMU e ai fini del Canone Unico Patrimoniale per determinate categorie di contribuenti. Il generalizzato rallentamento dell’economia, inoltre, ha creato una forte tensione nella gestione finanziaria degli enti anche a causa della diminuzione delle entrate da imposte sui redditi e quindi, per quanto riguarda gli enti locali, delle addizionali provinciale e comunale. Tali minori entrate non sempre sono state adeguatamente compensate con erogazioni straordinarie da parte delle amministrazioni centrali e questo, ovviamente, dovrà essere attenzionato dall’organo di revisione al fine di appurare la stabilità degli equilibri di bilancio.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili affianca ogni anno i propri iscritti proponendo bozze di pareri al bilancio di previsione e di relazioni al rendiconto in grado di recepire le novità normative che di anno in anno si susseguono. Recentemente, inoltre, ha emanato un manuale di supporto all’organo di revisione titolato “La revisione negli Enti locali” che, oltre a approfondire la tematica delle procedure di revisione a mezzo di due “quaderni”, fornisce anche elementi di pronto utilizzo quali check-list e bozze di verbali.

Nell’ottica di un aggiornamento e adeguamento ai mutamenti del settore, il CNDCEC ha recentemente presentato al Ministero dell’Interno un documento una proposta di modifica al Titolo VII del TUEL (in materia di revisione economico finanziaria) indirizzata ad una revisione organica della disciplina della funzione di revisione economico-finanziaria e del funzionamento dell’organo di revisione, proponendo, tra l’altro, l’abrogazione dell’art. 16, c. 25-bis, D.L. n. 138/2011, come introdotto dall’art. 57-ter, D.L. n. 124/2019, che riassegna al consiglio dell’ente locale il potere di nominare il presidente del collegio tra i soggetti inseriti nella fascia 3 dell’elenco dei soggetti abilitati.

Il presente contributo si rivolge, pertanto, ai revisori di comuni e province con l’intento di fornire una panoramica il più completa possibile, benché sintetica, dei vari aspetti che interessano l’incarico, nella consapevolezza che quelli di particolare complessità (quali, ad esempio, i principi della contabilità, il controllo sulle società ed enti partecipati e la normativa in materia di personale), meritano indubbiamente approfondimenti specifici.

***Marco Paolini***

Iscritto all'albo dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili; Revisore Legale dei Conti; Revisore di enti locali.

ISBN: 9788891653581

© Copyright 2022 Maggioli

Febbraio 2022

[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com)



Indice

[1. Revisori dei conti e sistemi di controllo degli enti locali 9](#_Toc95912203)

[1.1 Introduzione della figura del revisore ed evoluzione normativa 9](#_Toc95912204)

[1.2 Il sistema dei controlli interni 10](#_Toc95912205)

[1.3 I controlli esterni 11](#_Toc95912206)

[1.4 La proposta di riforma 13](#_Toc95912207)

[2. Nomina e cessazione dei revisori 14](#_Toc95912208)

[2.1 Il sistema di nomina 14](#_Toc95912209)

[2.1.1 Istituzione dell’elenco 15](#_Toc95912210)

[2.1.2 Domanda di iscrizione e mantenimento nell’elenco 17](#_Toc95912211)

[2.1.3 Sorteggio e nomina del revisore 18](#_Toc95912212)

[2.1.4 Accettazione della carica 19](#_Toc95912213)

[2.1.5 Enti appartenenti a Regioni a statuto speciale 19](#_Toc95912214)

[2.1.6 Revisori nelle unioni di comuni 22](#_Toc95912215)

[2.2 Incompatibilità e ineleggibilità 24](#_Toc95912216)

[2.2.1 Indipendenza 25](#_Toc95912217)

[2.2.2 Concorso al dissesto dell’ente 27](#_Toc95912218)

[2.2.3 Limite al cumulo degli incarichi 27](#_Toc95912219)

[2.2.4 Dichiarazione di sussistenza dei requisiti 28](#_Toc95912220)

[2.3 Durata dell’incarico 29](#_Toc95912221)

[2.4 Cause di cessazione 30](#_Toc95912222)

[2.5 Sostituzione del revisore 31](#_Toc95912223)

[2.6 Remunerazione del revisore 32](#_Toc95912224)

[2.6.1 Compenso 32](#_Toc95912225)

[2.6.2 Rimborso spese 37](#_Toc95912226)

[3. Funzionamento dell’organo di revisione 39](#_Toc95912227)

[3.1 Composizione dell’organo di revisione 39](#_Toc95912228)

[3.2 Insediamento dell’organo di revisione 40](#_Toc95912229)

[3.3 Comportamento etico-professionale 41](#_Toc95912230)

[3.3.1 Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti Locali emanati dal C.N.D.C.E.C. 42](#_Toc95912231)

[3.4 Collaboratori dell’organo di revisione 45](#_Toc95912232)

[3.5 Modalità di esercizio della vigilanza 46](#_Toc95912233)

[3.5.1 Fasi della revisione 46](#_Toc95912234)

[3.5.2 Tecniche di campionamento 49](#_Toc95912235)

[3.5.3 Significatività dell’errore 50](#_Toc95912236)

[3.5.4 Rischio di revisione 51](#_Toc95912237)

[3.6 Deliberazioni dell’organo di revisione 52](#_Toc95912238)

[3.6.1 Verbalizzazione delle riunioni 53](#_Toc95912239)

[3.7 Responsabilità dell’organo di revisione 54](#_Toc95912240)

[3.7.1 La responsabilità civile 54](#_Toc95912241)

[3.7.2 La responsabilità penale 57](#_Toc95912242)

[3.7.3 Responsabilità amministrativa per danno erariale 60](#_Toc95912243)

[3.7.4 L’azione di responsabilità 61](#_Toc95912244)

[4. Contabilità e bilanci dell’ente 63](#_Toc95912245)

[4.1 Il sistema della contabilità finanziaria 63](#_Toc95912246)

[4.1.1 Fasi dell’entrata 63](#_Toc95912247)

[4.1.2 Fasi della spesa 66](#_Toc95912248)

[4.2 Il sistema di tesoreria 69](#_Toc95912249)

[4.3 L’armonizzazione contabile 70](#_Toc95912250)

[4.3.1 Accertamento e imputazione delle entrate 72](#_Toc95912251)

[4.3.2 Impegno e imputazione delle spese 82](#_Toc95912252)

[4.3.3 Accantonamenti a fondi e vincoli 87](#_Toc95912253)

[4.3.4 Il fondo pluriennale vincolato (FPV) 96](#_Toc95912254)

[4.3.5 Piano dei conti integrato e contabilità economico-patrimoniale 97](#_Toc95912255)

[4.3.6 Il bilancio consolidato 101](#_Toc95912256)

[4.4 Il Bilancio di previsione 107](#_Toc95912257)

[4.4.1 Termini di approvazione 108](#_Toc95912258)

[4.4.2 Esercizio provvisorio e gestione provvisoria 109](#_Toc95912259)

[4.4.3 Obblighi di comunicazione 111](#_Toc95912260)

[4.4.4 Principi di redazione del bilancio 112](#_Toc95912261)

[4.4.5 Allegati al bilancio di previsione 116](#_Toc95912262)

[4.4.6 Gli equilibri di bilancio 117](#_Toc95912263)

[4.4.7 Emendamenti al bilancio 131](#_Toc95912264)

[4.4.8 Variazioni di bilancio 131](#_Toc95912265)

[4.4.9 Contenimento delle spese 135](#_Toc95912266)

[4.5 Il Rendiconto della gestione 144](#_Toc95912267)

[4.5.1 Riaccertamento dei residui 145](#_Toc95912268)

[4.5.2 Risultato di amministrazione 150](#_Toc95912269)

[4.5.3 Prospetto di conciliazione 156](#_Toc95912270)

[4.5.4 Stato patrimoniale 157](#_Toc95912271)

[4.5.5 Conto economico 161](#_Toc95912272)

[4.5.6 Allegati al rendiconto 164](#_Toc95912273)

[4.6 Altri strumenti della programmazione e gestione finanziaria 165](#_Toc95912274)

[4.6.1 Documento Unico di Programmazione (DUP) 165](#_Toc95912275)

[4.6.2 Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio 170](#_Toc95912276)

[4.6.3 Relazione di inizio mandato 170](#_Toc95912277)

[4.6.4 Relazione di fine mandato 171](#_Toc95912278)

[4.6.5 Piano esecutivo di gestione e delle performance 172](#_Toc95912279)

[4.6.6 Nota integrativa 174](#_Toc95912280)

[4.7 Rapporti con società e organismi partecipati 175](#_Toc95912281)

[4.7.1 Costituzione di organismi partecipati, acquisto e mantenimento di partecipazioni 176](#_Toc95912282)

[4.7.2 Società in house 178](#_Toc95912283)

[4.7.3 Organi sociali delle società a partecipazione pubblica 179](#_Toc95912284)

[4.7.4 Razionalizzazione delle società partecipate 180](#_Toc95912285)

[4.7.5 Perdite delle società partecipate 183](#_Toc95912286)

[5. Enti deficitari e dissestati 186](#_Toc95912287)

[5.1 Crisi dell’ente 186](#_Toc95912288)

[5.2 Dissesto 186](#_Toc95912289)

[5.2.1 Delibera del dissesto 187](#_Toc95912290)

[5.2.2 Procedura di risanamento 189](#_Toc95912291)

[5.2.3 Procedura semplificata e anticipazione di cassa 190](#_Toc95912292)

[5.2.4 Procedura straordinaria 191](#_Toc95912293)

[5.3 Pre-dissesto 192](#_Toc95912294)

[5.3.1 Relazioni dell’organo di revisione 195](#_Toc95912295)

[5.4 Deficitarietà strutturale 196](#_Toc95912296)

[6. Verifiche dei revisori 197](#_Toc95912297)

[6.1 Verifiche di cassa 197](#_Toc95912298)

[6.2 Collaborazione con il consiglio dell’ente 201](#_Toc95912299)

[6.3 Referto e denuncia su gravi irregolarità di gestione 202](#_Toc95912300)

[6.4 Parere sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni 203](#_Toc95912301)

[6.5 Verifiche sugli strumenti di programmazione 208](#_Toc95912302)

[6.6 Verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio 210](#_Toc95912303)

[6.7 Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto 211](#_Toc95912304)

[6.8 Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato 217](#_Toc95912305)

[6.9 Parere sulla modalità di gestione dei servizi e sulle proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni 219](#_Toc95912306)

[6.9.1 Asseverazione dei debiti e crediti nei confronti delle partecipate 221](#_Toc95912307)

[6.10 Parere sulle proposte di ricorso all'indebitamento 222](#_Toc95912308)

[6.11 Parere sulle proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa 228](#_Toc95912309)

[6.12 Parere sulle proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni 229](#_Toc95912310)

[6.13 Verifica sulla tempestività dei pagamenti 232](#_Toc95912311)

[6.14 Parere sulle proposte di regolamento 233](#_Toc95912312)

[6.15 Verifiche sul personale e la contrattazione integrativa decentrata 233](#_Toc95912313)

[6.16 Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica 242](#_Toc95912314)

[6.16.1 Gestione delle entrate 244](#_Toc95912315)

[6.16.2 Gestione delle spese 245](#_Toc95912316)

[6.16.3 Vigilanza sull'attività contrattuale 247](#_Toc95912317)

[6.16.4 Vigilanza sull'acquisizione di beni e servizi 250](#_Toc95912318)

[6.16.5 Vigilanza sull'amministrazione dei beni 255](#_Toc95912319)

[6.17 Certificazione Covid-19 256](#_Toc95912320)

[6.18 Vigilanza sugli adempimenti fiscali 257](#_Toc95912321)

[6.18.1 Soggettività Iva 257](#_Toc95912322)

[6.18.2 Soggettività Irap 264](#_Toc95912323)

[6.18.3 Non soggettività passiva IRES 266](#_Toc95912324)

[6.18.4 Sostituto di imposta 266](#_Toc95912325)

[6.18.5 Visto di conformità 269](#_Toc95912326)

[6.19 Collaborazione con la Corte dei Conti 270](#_Toc95912327)

[Tabella determinazione dei compensi dell’organo di revisione 273](#_Toc95912328)

[Schemi del bilancio di previsione 275](#_Toc95912329)

[Tabella dei parametri di risconto della situazione di deficitarietà strutturale 278](#_Toc95912330)

[Valori soglia per fascia demografica ex Art. 33, c. 2, D.L. n. 34/2019 280](#_Toc95912331)

1. Revisori dei conti e sistemi di controllo degli enti locali

1.1 Introduzione della figura del revisore ed evoluzione normativa

La revisione economico-finanziaria di un ente pubblico è attività funzionale al conseguimento di efficienza, economicità ed efficacia della gestione e risponde all’esigenza di esercitare un controllo complessivo sulla stessa per poter misurare, attraverso l’analisi del rapporto fra prestazioni erogate e obiettivi, l’adeguatezza dell’organizzazione nel perseguimento degli obiettivi individuati.

Già il R.D. n. 383/1934 (Testo Unico della Legge Provinciale Comunale) prevedeva un organo di controllo senza stabilire, tuttavia, per i suoi membri, particolari requisiti in termini di competenza tecnica o professionale.

Il successivo affermarsi di una cultura di tipo “aziendalistico” all’interno degli enti locali, ha ridefinito le caratteristiche dell’organo di controllo al quale, con la L. n. 142/1990 prima e con il D.Lgs. n. 77/1995 successivamente, è stato attribuito, oltre ai tradizionali compiti di controllo legale ed economico, un nuovo e fondamentale ruolo di supporto tecnico e di collaborazione con l’organo consiliare dell’ente locale, pur mantenendo il necessario distacco da quest’ultimo.

L’art. 57 della L. n. 142/1990 aveva introdotto l’istituto della revisione economico-finanziaria, prevedendo un organo di revisione indipendente ed esterno alla compagine amministrativa dell’ente, formato da professionisti in materia contabile.

Tale norma è stata in parte derogata dal D.Lgs. n. 77/1995, i cui artt. 100-107 sono successivamente confluiti nel D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267 (Testo Unico degli Enti Locali), prevedendo, tra l’altro, regole per la formazione di bilanci, previsioni ed indici, nonché l’omologazione dell’organo di revisione e confermando i requisiti di professionalità dei revisori.

Da ultima, la riforma del 2011, operata a mezzo del D.L. 13 agosto 2011, n 138, convertito con modificazioni dalla L. 14 settembre 2011, n. 148, ha calcato ulteriormente la mano sui requisiti di professionalità specifica dei revisori, imponendone l’obbligo di iscrizione in apposito elenco accessibile solo a seguito di frequentazione di specifici corsi di formazione e aggiornamento professionale e sostenimento della relativa prova attitudinale.

Oggi l’organo di revisione rappresenta una **figura di riferimento per l’ente spesso chiamato a ricercare soluzioni rispetto ai sempre più pressanti vincoli che la normativa pone alla spesa pubblica, pur nell’esigenza di mantenere qualità ed efficienza nei servizi** ad esso demandati e stante la funzione di collaborazione con l’ente che la normativa pone a suo carico.

1.2 Il sistema dei controlli interni

Il sistema dei controlli degli enti territoriali si fonda sul principio dell’**equiordinazione** **costituzionale** di tali enti con gli altri livelli di governo. Tale principio fa sì che l’ente abbia capacità di verifica e di giudizio interno della propria attività.

Il sistema dei controlli interni ha subìto nell’ultimo decennio una profonda evoluzione che ha visto il passaggio da un regime impostato sui controlli preventivi di legittimità e di merito sugli atti, svolti da organi esterni, ad un regime in cui predominano i controlli interni, in particolare quelli sull’attività gestionale. L’evoluzione normativa, in tale direzione, ha trovato fondamento nel principio cardine della distinzione dei poteri d’indirizzo e di controllo politico-amministrativo, spettanti agli organi di governo, dai poteri di gestione amministrativa, finanziaria e tecnica nonché di attuazione degli obiettivi, attribuiti ai dirigenti.

Il sistema è stato profondamente rinnovato dal D.Lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 e del D.L. 10 ottobre 2012, n. 174. L’assetto precedente era basato sulle seguenti tipologie di controlli:

* controllo di regolarità amministrativa e contabile;
* controllo di gestione;
* controllo strategico;
* valutazione della dirigenza.

In particolare, l’art. 3 del D.L. n. 174/2012 ha operato diverse modifiche al fine di implementare il sistema preesistente istituendo, oltre ai controlli già esistenti, i seguenti:

* controllo sugli equilibri finanziari dell’ente, che è strumentale alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno, mediante il coordinamento e la vigilanza del responsabile del servizio finanziario, nonché dei responsabili dei servizi;
* verifica, attraverso il controllo sullo stato di attuazione di indirizzi ed obiettivi gestionali, dell’efficacia ed economicità degli organismi gestionali esterni all’ente;
* verifica della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni.

Ai fini della verifica della situazione finanziaria degli enti locali, si ricorda, inoltre, che il D.Lgs. n. 149/2011 ha introdotto alcuni specifici strumenti volti a garantire, in particolare, il principio della trasparenza delle decisioni delle pubbliche amministrazioni. Il decreto legislativo ha previsto, tra l’altro, per le province e gli enti locali, così come per le regioni, l’obbligo di redigere una **relazione di fine mandato**. Tale documento rappresenta lo strumento di rendicontazione delle principali attività normative e amministrative svolte durante il mandato, con particolare riferimento:

* al sistema e agli esiti dei controlli interni;
* agli eventuali rilievi della Corte dei Conti;
* alle azioni intraprese per il rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati;
* alla situazione finanziaria e patrimoniale, anche evidenziando le carenze riscontrate nella gestione degli enti e società controllate;
* alle azioni di contenimento della spesa;
* allo stato del percorso di convergenza ai fabbisogni standard, alla quantificazione della misura dell'indebitamento.

La relazione di fine mandato è sottoscritta dal presidente della provincia o dal sindaco, certificata dagli organi di controllo interno dell’ente e deve essere pubblicata, unitamente al rapporto di verifica, sul sito istituzionale della provincia o del comune.

1.3 I controlli esterni

Per quanto concerne i controlli esterni sugli enti locali, l’art. 3 del D.L. n. 174/2012 ha potenziato i poteri della Corte dei Conti, ampliandone le funzioni di verifica della regolarità della gestione finanziaria e degli atti di programmazione, nonché del funzionamento dei controlli interni di ciascun ente.

Il nuovo art. 148 del D.Lgs. n. 267/2000 prevede che le sezioni regionali della Corte dei Conti verifichino annualmente la regolarità della gestione e il funzionamento dei controlli interni adottati al fine del rispetto delle regole contabili e del pareggio di bilancio. A tale fine, il sindaco, relativamente ai comuni con popolazione superiore ai 15.000 abitanti, o il presidente della provincia, avvalendosi del direttore generale (quando presente) o del segretario (negli enti in cui non è prevista la figura del direttore generale) trasmette annualmente alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti un referto sul sistema dei controlli interni, adottato sulla base delle linee guida deliberate dalla sezione delle autonomie della Corte dei Conti[[1]](#footnote-1), e sui controlli effettuati nell'anno. Il referto è, altresì, inviato al presidente del consiglio comunale o provinciale.

Alla Corte è affidato, inoltre, un potere sanzionatorio nei confronti degli amministratori dell’ente locale responsabili di eventuali inadempimenti in materia; infatti, il c. 4 del citato art. 148 prevede che: *“In caso di rilevata assenza o inadeguatezza degli strumenti e delle metodologie di cui al secondo periodo del comma 1 del presente articolo, fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, e successive modificazioni, e dai commi 5 e 5-bis dell'articolo 248 del presente testo unico, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano agli amministratori responsabili la condanna ad una sanzione pecuniaria da un minimo di cinque fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione“.*

In base a quanto contenuto nel ridefinito art. 148-bis del D.Lgs. n. 267/2000, le sezioni regionali di controllo sono tenute ad esaminare i bilanci preventivi e i rendiconti degli enti locali ai fini della verifica del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'art. 119 della Costituzione, nonché della sostenibilità dell'indebitamento degli enti territoriali, dell'assenza di irregolarità suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

Nell'ambito di tali controlli, l'accertamento, da parte delle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti di squilibri economico-finanziari, della mancata copertura di spese, della violazione di norme finalizzate a garantire la regolarità della gestione finanziaria o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto di stabilità interno comporta l’invito all’adozione dei provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità rilevate con il rischio, qualora l'ente non provveda alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, di preclusione dell'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

L’art. 5, D.Lgs. n. 149/2011 consente al Ministero dell'Economia e delle Finanze – Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato (RGS) – di attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile, qualora un ente, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, evidenzi situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:

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

Le funzioni di controllo della Corte dei Conti si estendono anche agli organismi partecipati. In particolare, con la riforma introdotta dal D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 (Testo Unico sulle Società a Partecipazione Pubblica) sono stati previsti diversi interventi di controllo da parte della Corte dei Conti nell’ambito del processo di razionalizzazione delle partecipazioni pubbliche. A norma dell’art. 5, c. 3, ad esempio, le amministrazioni sono tenute ad inviare alla Corte, a fini conoscitivi, e all’Autorità garante della concorrenza e del mercato, la delibera di costituzione di nuove società o di acquisizione di partecipazioni dirette o indirette.

Anche in tema di razionalizzazione delle partecipazioni è previsto un ruolo costante di monitoraggio e controllo da parte della Corte dei Conti. Ai sensi dell’art. 20, c. 1, del citato decreto le amministrazioni pubbliche effettuano annualmente, con proprio provvedimento, un’analisi dell’assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ne ricorrano i presupposti, un piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante liquidazione o cessione. Per le amministrazioni che non detengono alcuna partecipazione è prevista comunque una comunicazione alla Sezione della Corte dei Conti competente; il c. 3 stabilisce che i relativi provvedimenti siano adottati entro il 31 dicembre di ogni anno e trasmessi alla Sezione di controllo della Corte.

In questo contesto il controllo della Corte dei Conti, finalizzato ad accertare che nel decidere di mantenere le partecipazioni le amministrazioni pubbliche abbiano rispettato la normativa, è un controllo di legittimità che non sembra lasciare spazio alla discrezionalità degli enti soci al momento di accertare se vi siano o meno i requisiti per il mantenimento delle singole partecipazioni.

1.4 La proposta di riforma

Il CNDCEC ha recentemente presentato al Ministero dell’Interno un documento, elaborato dalla Commissione “*Revisione dei Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti Locali*”, con proposte di modifica al Titolo VII del TUEL (in materia di revisione economico finanziaria). Le proposte sono indirizzate ad una revisione organica della disciplina della funzione di revisione economico-finanziaria e del funzionamento dell’organo di revisione, garantendone l’indipendenza e la professionalità, nonché ridefinizione delle competenze, anche al fine di rendere più rapida ed efficace l’attività di controllo sugli atti dell’ente, alla previsione di istituti organizzativi volti a favorire la formazione nonché all’ampliamento del numero di enti, in base alla soglia demografica, per i quali l’organo di revisione deve essere previsto in forma collegiale. È richiesta, inoltre, l’individuazione di criteri per l’inserimento nell’elenco dei revisori nel rispetto dei seguenti principi:

* rapporto proporzionale tra anzianità di iscrizione negli albi e registri e popolazione di ciascun comune;
* previsione della necessità, ai fini dell’iscrizione, di aver in precedenza avanzato richiesta di svolgere la funzione nell’organo di revisione degli enti locali;
* possesso di specifica qualificazione professionale in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli Enti pubblici territoriali;
* limitazione del divieto di più di 2 incarichi da revisore nello stesso ente solo al caso di incarichi consecutivi.

L’intento è di fare in modo che il contenuto dei pareri del revisore sia declinato in ragione della tipologia degli atti a seconda che questi presentino o meno un diretto riflesso sulle previsioni di bilancio.

Nell’ottica di tutelare l’indipendenza del collegio di revisione, viene proposta l’abrogazione dell’art. 16, c. 25-bis, D.L. n. 138/2011, come introdotto dall’art. 57-ter, D.L. n. 124/2019, che riassegna al consiglio dell’ente locale il potere di nominare il presidente del collegio tra i soggetti inseriti nella fascia 3.

2. Nomina e cessazione dei revisori

2.1 Il sistema di nomina

Il sistema di nomina dei revisori degli enti locali è stato radicalmente modificato dal D.L. n. 138 del 13 agosto 2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 148 del 14 settembre 2011. In base alle disposizioni in esso contenute è stata inizialmente completamente sottratta all’ente locale ogni discrezionalità nella scelta dei membri dell’organo di revisione da nominare per l’esercizio delle funzioni di cui all’art. 234 e segg. del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267. In precedenza, la legge rimetteva la nomina al consiglio dell’ente che:

* in caso di organo collegiale: eleggeva, con voto limitato a due componenti, 3 membri scelti:
* uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili con funzioni di presidente;
* uno tra gli iscritti all’albo dei dottori commercialisti;
* uno tra gli iscritti all’albo dei ragionieri;
* in caso di revisore unico: deliberava a maggioranza assoluta un soggetto scelto tra gli iscritti negli elenchi di cui al punto precedente.

Queste disposizioni non trovano più applicazione a seguito dell’entrata in vigore dell’art. 6, c. 2 del D.M. 15 febbraio 2012, n. 23.

L’avvento della riforma introdotta con il D.L. n. 138/2011 ha modificato l’impianto normativo in materia prevedendo che, pur rimanendo formalmente in capo al consiglio comunale, provinciale o della città metropolitana il potere di eleggere l’organo di revisione economico-finanziaria, l’individuazione dei suoi componenti, invece, veniva “lasciata al caso”, dal momento che il c. 25 dell’art. 16 del decreto, come modificato in sede di conversione dalla L. n. 148/2011, prevede che: “*A decorrere dal primo rinnovo dell'organo di revisione successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, i revisori dei conti degli enti locali sono scelti mediante estrazione da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello* ***regionale****, nel registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, nonché gli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili […]*”. Seppure mantenuta formalmente la nomina in capo al consiglio, quindi, risulta di tutta evidenza come quest’ultimo viene svuotato di ogni potere discrezionale in ordine all’identità dei membri dell’organo e come si debba, invece, limitare a ratificarne la nomina, salvo verificare eventuali cause di incompatibilità del soggetto sorteggiato.

Tale potere discrezionale è stato parzialmente reintrodotto, di recente, ad opera della legge di conversione del D.L. n. 124/2019 la quale ha previsto l’inserimento del nuovo c. 25-bis nel citato art. 16 che riporta testuali parole: “*Nei casi di composizione collegiale dell'organo di revisione economico-finanziario previsti dalla legge, in deroga al comma 25, i consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane e le unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali eleggono, a maggioranza assoluta dei membri, il componente dell'organo di revisione con funzioni di presidente, scelto tra i soggetti validamente inseriti nella fascia 3 formata ai sensi del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'interno 15 febbraio 2012, n. 23, o comunque nella fascia di più elevata qualificazione professionale in caso di modifiche al citato regolamento*”.

La disposizione, seppur entro paletti ben delineati volti a garantire l’idonea qualificazione professionale del presidente del collegio dei revisori, restituisce al consiglio comunale un margine di discrezionalità nella selezione del soggetto in questione[[2]](#footnote-2).

Quanto all’entrata in vigore di tale novella, Il Ministero dell’Interno, con parere pubblicato online sul proprio sito web in data 30 gennaio 2020, chiarisce che la **decorrenza** è da intendersi dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto (L. n. 157/2019), vale a dire dalle nomine effettuate a decorrere dal 25 dicembre 2019.

Non è, invece, ancora applicabile l’altra modifica introdotta dalla stessa norma che restringe l’ambito di competenza per l’estrazione alla carica di revisore, a livello provinciale, anziché regionale. L’art. 57-ter, c. 1, lett. a), infatti, prevede che “*al comma 25, [dell’art. 16, D.L. n. 138/2011, n.d.r.] alinea, le parole: "a livello regionale" sono sostituite dalle seguenti: "a livello provinciale"*”; né risulta, alla data attuale, predisposto alcun elenco su base provinciale.

2.1.1 Istituzione dell’elenco

Al fine di consentire ai potenziali candidati l’inserimento nell’elenco dal quale poter essere sorteggiati, lo stesso c. 25 dell’art. 16 prevedeva l’emanazione di un apposito decreto di attuazione da parte del Ministro dell’Interno, da adottarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 138/2011. Decreto che è stato emanato in data 15 febbraio 2012 e pubblicato sulla G.U. n. 67 del 20 marzo 2012 con il numero 23. In base alle previsioni ivi contenute, l’elenco è istituito presso il Ministero dell’Interno – Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali e vi possono chiedere l’inserimento i soggetti iscritti nel registro dei revisori legali di cui al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e gli iscritti all’ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

L’inserimento nell’elenco avviene su base regionale, in relazione al domicilio del richiedente.

Il sistema di estrazione prevede un inserimento graduale dei professionisti richiedenti, basato sull’esperienza maturata (in termini di anzianità di iscrizione e numero di incarichi ricoperti) e progressivo per fasce di dimensione demografica degli enti. A tal fine sono individuate le seguenti fasce demografiche:

* fascia 1: comuni con popolazione fino a 4.999 abitanti;
* fascia 2: comuni con popolazione compresa fra 5.000 e 14.999 abitanti, unioni di comuni e comunità montane;
* fascia 3: comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti e province.

I requisiti di accesso alle varie fasce differiscono fra quanto previsto in sede di prima formazione dell’elenco e la norma a regime; si riassumono i requisiti necessari per poter richiedere o mantenere l’iscrizione nell’elenco:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Fascia** | **Requisiti in fase di prima applicazione** | **Requisiti a regime** |
| Fascia 1 | * iscrizione da almeno 2 anni nel registro dei revisori legali o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; * aver fatto richiesta, entro la data di entrata in vigore del D.M., di svolgere la funzione di organo di revisione di ente locale; * conseguimento, nel triennio 2009-2011, di almeno 15 crediti formativi riconosciuti dai competenti ordini professionali o associazioni rappresentative degli stessi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi sulla contabilità pubblica e gestione economico-finanziaria degli enti territoriali. | * iscrizione da almeno 2 anni nel registro dei revisori legali o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; * conseguimento, nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell’anno precedente, di almeno 10 crediti formativi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi sulla contabilità pubblica e gestione economico-finanziaria degli enti territoriali con programmi di approfondimento e relativi test di verifica preventivamente condivisi con il Ministero dell’Interno. |
| Fascia 2 | * iscrizione da almeno 2 anni nel registro dei revisori legali o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; * aver svolto almeno un incarico di revisione dei conti presso un ente locale per la durata di 3 anni; * conseguimento, nel triennio 2009-2011, di almeno 15 crediti formativi riconosciuti dai competenti ordini professionali o associazioni rappresentative degli stessi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi sulla contabilità pubblica e gestione economico-finanziaria degli enti territoriali. | * iscrizione da almeno 5 anni nel registro dei revisori legali o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; * aver svolto almeno un incarico di revisore dei conti presso un ente locale per la durata di 3 anni; * conseguimento, nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell’anno precedente, di almeno 10 crediti formativi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi sulla contabilità pubblica e gestione economico-finanziaria degli enti territoriali con programmi di approfondimento e relativi test di verifica preventivamente condivisi con il Ministero dell’Interno. |
| Fascia 3 | * iscrizione da almeno 10 anni nel registro dei revisori legali o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; * aver svolto almeno 2 incarichi di revisione dei conti presso un ente locale per la durata di 3 anni; * conseguimento, nel triennio 2009-2011, di almeno 15 crediti formativi riconosciuti dai competenti ordini professionali o associazioni rappresentative degli stessi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi sulla contabilità pubblica e gestione economico-finanziaria degli enti territoriali. | * iscrizione da almeno 10 anni nel registro dei revisori legali o all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; * aver svolto almeno 2 incarichi di revisore dei conti presso un ente locale per la durata di 3 anni; * conseguimento, nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell’anno precedente, di almeno 10 crediti formativi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi sulla contabilità pubblica e gestione economico-finanziaria degli enti territoriali con programmi di approfondimento e relativi test di verifica preventivamente condivisi con il Ministero dell’Interno. |

2.1.2 Domanda di iscrizione e mantenimento nell’elenco

Al fine di ottenere l’ammissione all’elenco è prevista un’istanza da presentare esclusivamente con modalità telematiche tramite accesso alle pagine del sito internet a tal fine dedicate con compilazione e sottoscrizione, per firma digitale, di un apposito modello destinato a raccogliere gli elementi per comprovare il possesso dei requisiti previsti. Propedeuticamente, l’interessato deve effettuare la registrazione per ottenere le credenziali di autenticazione necessarie per poter accedere alla propria area riservata.

La richiesta doveva essere fatta, in fase di prima applicazione, entro il 15 luglio 2012. Dal primo elenco formato sono stati estratti i revisori nominati a decorrere dal 10 dicembre 2012 (data di effettivo avvio della nuova procedura) fino al 28 febbraio 2013. Per le estrazioni comprese fra il 1° marzo 2013 e il 31 dicembre 2013 era necessario presentare apposita istanza di iscrizione o mantenimento nell’elenco, previa acquisizione, entro il termine dei 21 gennaio 2013, dei requisiti di cui all’art. 3 del D.M. n. 23/2012.

L’elenco in parola è aggiornato annualmente, a decorrere dal 1° gennaio 2014, al fine di inserire i nominativi dei nuovi richiedenti e confermare i soggetti già iscritti che ne facciano richiesta. Per mantenere l’iscrizione l’interessato deve dare annualmente conferma, con le stesse modalità telematiche, entro la data che viene fissata di anno in anno con avviso del Ministero dell’Interno, del proprio interesse e del mantenimento dei requisiti soprammenzionati.

Il professionista può limitare l’ambito territoriale di proprio interesse, escludendo, nella domanda di inserimento o di mantenimento nell’elenco, una o più province, evitando in tal modo di partecipare ai sorteggi riguardanti gli enti ubicati nelle stesse. Non è possibile, invece, includere provincie situate al di fuori delle propria regione di appartenenza.

Vi è altresì la possibilità di escludere le fasce demografiche che non interessano, fermo restando il necessario possesso dei requisiti per quelle che vengono optate.

A ogni istanza di mantenimento nell’elenco, il revisore ha facoltà di mutare il proprio orientamento in tema di limitazione dell’ambito territoriale e delle fasce demografiche con valenza dalle estrazioni da effettuarsi a decorrere dalla data di entrata in vigore dell’elenco aggiornato.

L’elenco è liberamente consultabile nella sezione “Finanza locale” del sito internet del Ministero dell’Interno. Nello stesso sito sono inoltre disponibili altre funzioni tra le quali la visualizzazione dei nominativi estratti nei vari enti e l’elenco degli enti nei quali risulta in scadenza l’organo di revisione. È nell’area riservata del revisore la funzione che consente di visualizzare l’elenco delle estrazioni alle quali ha partecipato e quello degli enti nei quali è stato sorteggiato.

A carico degli iscritti all’elenco è previsto un contributo annuo pari a € 25 da versare entro il 30 aprile di ciascun anno. **Le coordinate del versamento devono essere inserite, entro lo stesso termine, nella pagina internet istituita presso il sito del Ministero dell’Interno, sezione Finanza Locale** previa autenticazione del revisore tramite proprie credenziali.

2.1.3 Sorteggio e nomina del revisore

In fase di prima applicazione del nuovo sistema di estrazione a sorte, gli enti locali erano tenuti a dare comunicazione della scadenza dall'incarico del proprio organo di revisione alla Prefettura-Ufficio territoriale del governo della provincia di appartenenza con almeno 15 giorni di anticipo nel primo mese di effettivo avvio del nuovo procedimento. La stessa regola vale a regime, con la differenza che la comunicazione deve essere ora data con preavviso di almeno 2 mesi rispetto alla scadenza stessa. In caso di cessazione anticipata del revisore dall'incarico, la comunicazione deve essere inoltrata immediatamente e comunque non oltre il terzo giorno successivo a tale cessazione.

La Prefettura comunica agli enti locali interessati il giorno in cui si procederà all’estrazione dei revisori presso la propria sede. Nel giorno fissato ed in seduta pubblica, alla presenza del Prefetto o di un suo delegato, si procede all'estrazione a sorte, tramite procedura informatica. Per ciascun componente dell'organo di revisione da nominare sono estratti, con annotazione dell'ordine di estrazione, 3 nominativi.

Il revisore designato per la nomina è il primo dell’elenco (i primi 2, nel caso di composizione collegiale) dei nominativi estratti, mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, solo in caso di rinuncia o impedimento ad assumere l'incarico da parte del soggetto che li ha preceduti in ordine di estrazione.

Come precisato dal Ministero dell’Interno con comunicato dell’8 marzo 2013, le riserve del revisore designato subentrano, in ordine di estrazione, **solo nel caso in cui la rinuncia avvenga in fase di nomina**. In altri termini, la graduatoria che si viene a determinare in occasione del sorteggio ha efficacia limitata fino al momento della nomina e non successivamente; ne consegue che, una volta che i revisori hanno accettato la carica, per le sostituzioni di componenti dello stesso organo a seguito di eventuali cessazioni anticipate, si provvede a **nuovo procedimento di estrazione.**

Dell'esito del procedimento viene redatto verbale e data comunicazione a ciascun ente locale interessato, affinché provveda, con delibera consiliare, a nominare quali componenti dell’organo di revisione economico-finanziaria, i soggetti estratti, previa verifica delle eventuali cause di incompatibilità di cui all'art. 236 del TUEL.

Si segnala che, fino al 25 dicembre 2019, per l’estrazione dei membri del collegio dei revisori per i comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti e per le province, venivano estratti 9 nominativi (3 per ogni componente); a decorrere da tale data il numero dei nominativi sorteggiati dalla prefettura si è ridotto a 6, essendo il presidente, come già esposto, oggetto di nomina diretta da parte del consiglio comunale. Il consiglio dove scegliere quest’ultimo unicamente tra i nominativi inseriti nella terza fascia dell’elenco ovvero nella fascia di più elevata qualificazione professionale in caso di modifiche al citato regolamento.

2.1.4 Accettazione della carica

Non sono previste, a livello normativo, regole specifiche in merito alle modalità di comunicazione al revisore dell’avvenuta estrazione e di accettazione della carica da parte di questi. Si ritiene, tuttavia, che la prima debba avvenire con mezzi idonei ad assicurare che l’interessato sia informato del sorteggio e che la seconda debba essere resa in forma scritta, anche al fine di produrre la dichiarazione di sussistenza dei requisiti per l’esercizio della carica e di delimitare il periodo temporale a decorrere dal quale iniziano a maturare oneri e responsabilità del revisore neonominato. Una specifica disciplina può essere contenuta nel regolamento di contabilità dell’ente che il revisore è sempre tenuto ad esaminare prima di procedere all’accettazione. In tale documento il revisore può anche rilevare eventuali funzioni aggiuntive previste a suo carico.

2.1.5 Enti appartenenti a Regioni a statuto speciale

Il sistema di estrazione sopra descritto è immediatamente applicabile agli enti ricadenti nelle regioni a statuto ordinario, mentre non lo è per quelli ubicati nelle regioni a statuto speciale. L’applicazione a questi ultimi, infatti, si realizza previo recepimento da parte delle relative regioni di appartenenza, mediante legge regionale, del disposto dell’art. 16, c. 25.

**Regione Sardegna**

Tra le regioni a statuto speciale, la prima a tentare la via del recepimento è stata la Sardegna che aveva iniziato, nel giungo del 2012, le procedure per l’adozione del sistema in parola, salvo poi sospenderne l’applicazione con la propria L.R. 8 febbraio 2013, n. 3. Successivamente, con deliberazione n. 14/35 del 23 marzo 2016, la giunta regionale ha approvato i criteri per la redazione dell’elenco dei revisori dei conti degli enti locali. Esso è stato previsto dall’art. 36 della L.R. 4 febbraio 2016, n. 2 concernente il riordino del sistema delle autonomie locali della Sardegna ed è operativo dall’aprile 2017.

Con una modifica dell’art. 36 della L.R. n. 2/2016 è stata estesa agli iscritti all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili la possibilità di accedere all’incarico in parola, in precedenza riservata dalla legge regionale ai soli iscritti al registro dei revisori dei conti.

Al riguardo si evidenzia che:

* i comuni sono stati raggruppati per fasce di popolazione;
* è richiesta una anzianità di iscrizione minima (2 anni) nel registro dei revisori legali/albo dei Dottori Commerciali ed Esperti Contabili e una specifica qualificazione professionale;
* è prescritta, sia ai fini dell'iscrizione che del mantenimento nell’elenco dei revisori dei conti degli enti locali della regione, l'acquisizione di 10 crediti formativi annuali, da conseguire entro il 30 novembre di ogni anno, riconosciuti dalla regione Sardegna, per aver partecipato a corsi e/o seminari in materia di contabilità pubblica e gestione economica degli enti territoriali;
* nei comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti la revisione legale dei conti è affidata a un collegio composto da 3 membri;
* nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti e nelle unioni di comuni la revisione economico-finanziaria è affidata a un solo revisore;
* nel caso in cui le unioni di comuni esercitino in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione è svolta da un collegio composto da 3 membri che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione;
* l'attività di revisione legale dei conti può essere svolta dalle unioni di comuni in forma associata anche per i comuni che ne fanno parte; in tal caso per le unioni di comuni con meno di 15.000 abitanti il revisore è unico. Nelle unioni di comuni con più di 15.000 abitanti il collegio dei revisori è di 3 membri.

La legge regionale consente agli enti locali, qualora il revisore o il collegio siano al primo mandato, la facoltà di rinnovarlo per il secondo senza procedere a nuova estrazione (disposizione il cui recepimento è auspicato anche a livello nazionale), con deliberazione dell'organo assembleare. In caso di composizione collegiale non è ammesso il rinnovo parziale dell'organo.

**Regione Friuli Venezia Giulia**

La regione Friuli Venezia Giulia si è adeguata alla nuova normativa con L.R. del 17 luglio 2015, n. 18, entrata in vigore il 6 agosto dello stesso anno, prevedendo alcune varianti rispetto alla norma statale sia per quanto attiene la parità di genere, che per la rieleggibilità del revisore, che in materia di formazione (con un numero minimo di 30 crediti formativi), che, infine, nell’ambito della determinazione dei compensi prevedendone, in particolare, le soglie minime, colmando, a livello regionale, la lacuna dell’assenza di un limite minimo al compenso dei revisori nella normativa nazionale.

L'elenco regionale, un po’ più complesso rispetto a quello delle regioni a statuto ordinario, è articolato in 2 fasce e altrettante sottofasce, in base alla tipologia e alla dimensione demografica degli enti locali. L'inserimento dei professionisti nelle fasce e sottofasce avviene sulla base degli anni di iscrizione nel Registro dei revisori legali o all'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, nonché sulla base del numero e della durata degli incarichi di revisore svolti presso enti locali.

Nel Bollettino Ufficiale della Regione n. 11 del 15 marzo 2017 è stato pubblicato il decreto del presidente della Regione 28 febbraio 2017, n. 44, con il quale è stato emanato il regolamento che disciplina l’articolazione dell’elenco regionale dei revisori dei conti degli enti locali. Il suddetto regolamento definisce le modalità e i termini d’iscrizione nell’elenco regionale, le modalità di tenuta e di aggiornamento del medesimo, le modalità del sorteggio e le cause di esclusione, nonché le cause di cancellazione e sospensione dall’elenco regionale.

**Regione Sicilia**

Anche la regione Sicilia si è adeguata, dapprima con L.R. n. 3/2016, successivamente modificata con la L.R. n. 17/2016. La norma di prima emanazione era stata oggetto di critiche in quanto contenente alcune “distorsioni”, tra cui l’apertura all’iscrizione nell’elenco regionale ai professionisti residenti fuori regione, che non trovava reciprocità nella regolamentazione nazionale per le altre regioni. Ammetteva, inoltre, la candidabilità dei professionisti iscritti nel Registro dei revisori dei conti ma non quella degli iscritti all’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. L’art. 6 della nuova legge regionale pone rimedio a tali “sviste” e prevede, in deroga alla norma statale, la forma collegiale dell’organo di revisione anche per i comuni con popolazione compresa fra 5.000 e 15.000 abitanti. Peraltro, sempre in deroga alla norma statale, veniva prevista una maggiore limitazione al cumulo degli incarichi, riducendo a 2 il numero massimo di incarichi assumibili contemporaneamente dal revisore in luogo degli 8 previsti a livello nazionale. L’art. 39, L.R. 11 agosto 2017, n. 16, tuttavia, intervenendo sul testo dell’art. 10, L.R. n. 3/2016, ha rimosso tale maggior limite, portando a 8 il numero massimo degli incarichi che un revisore può detenere.

Si noti che il sorteggio dei revisori non viene effettuato dalla Prefettura, bensì in sede di consiglio comunale, alla presenza del Segretario Comunale, tra i professionisti residenti in Sicilia, in possesso dei requisiti richiesti dalla legge, che abbiano presentato istanza di partecipazione alla procedura di scelta dell’organo di revisione dell’ente locale, a seguito di avviso pubblico.

**Provence autonome di Trento e Bolzano**

La nomina dei revisori dei comuni siti nelle province autonome di Trento e Bolzano è disciplinata dalla Legge regionale 3 maggio 2018, n. 2 (Codice degli enti locali della regione autonoma Trentino-Alto Adige). L’art. 206 della norma prevede che i consigli comunali eleggano, con voto limitato a due componenti, il collegio dei revisori dei conti composto da 3 membri iscritti, a livello regionale, nel Registro dei revisori legali di cui al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 o all’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in possesso dei requisiti formativi stabiliti dalle province ai sensi del c. 3 per lo svolgimento delle funzioni di revisore nei comuni rientranti nel rispettivo territorio.

Nei comuni della provincia autonoma di Bolzano la composizione del collegio dei revisori deve adeguarsi alla consistenza dei gruppi linguistici.

Nei comuni con popolazione compresa tra i 15.000 e i 30.000 abitanti il regolamento di contabilità può prevedere che l’organo di revisione sia composto da 2 componenti, disciplinandone le modalità di funzionamento. In tale ultimo caso, uno dei 2 componenti viene designato dalle minoranze consiliari.

Nei comuni con popolazione inferiore ai 15.000 abitanti la revisione economico-finanziaria è affidata a un solo revisore eletto a maggioranza assoluta e scelto tra i soggetti di cui sopra.

**Regione Valle d’Aosta**

Applica invece il regime previgente, non avendo recepito la riforma, la regione Valle d’Aosta.

2.1.6 Revisori nelle unioni di comuni

La composizione dell’organo di revisione delle unioni di comuni è stata differenziata, ad opera del D.L. n. 174/2012, come modificato in sede di conversione dalla L. n. 213/2012, in ragione delle funzioni che sono state conferite nell’unione. L’art. 3 del decreto, che modifica l’art. 234, del TUEL inserendo il c. 3-bis, prevede che nelle unioni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali[[3]](#footnote-3) dei comuni membri, l’organo di revisione sia costituito da un collegio composto da 3 membri, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell’unione. La nomina collegiale è prevista anche nelle unioni di comuni con popolazione superiore a 10.000 abitanti. Nelle restanti unioni vige la regola del revisore unico.

La Circolare del Ministero dell’Interno n. 57782 del 24 giugno 2013 rileva come per le unioni costituite ai sensi dell’art. 16, D.L. n. 138/2011 da enti con popolazione fino a 1.000 abitanti per lo svolgimento di tutte le funzioni amministrative e di tutti i servizi pubblici, il collegio composto di 3 membri risulterebbe non in linea con lo spirito della legge che persegue il principio di contenimento della spesa, lasciando quindi intendere la possibilità di derogare a favore del revisore unico.

Al fine di verificare se l’unione svolga tutte le funzioni fondamentali dei comuni membri, occorre distinguere tra diverse tipologie di unioni:

* le unioni costituite da comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti, per i quali non sussiste l’obbligo della gestione in forma associata di tutte le funzioni fondamentali, nelle quali le funzioni svolte con l’esercizio associato sono definite dallo statuto. Alla specifica previsione statutaria bisogna rifarsi per l’individuazione delle suddette funzioni che, se svolte nella loro totalità, danno luogo alla immediata applicazione della nuova composizione collegiale dell’organo di revisione;
* le unioni composte da comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti, ovvero fino a 3.000 se si tratta di comuni montani, per i quali l’obbligo previsto dall’art. 14, cc. 28 e segg. del D.L. n. 78/2010 di svolgimento in forma associata di tutte le funzioni fondamentali doveva essere assicurato entro il 1° gennaio 2014[[4]](#footnote-4). Anche in questo caso occorre verificare che lo statuto dell’unione abbia disposto l’esercizio associato di tutte le funzioni fondamentali, circostanza che dà luogo alla immediata applicazione della nuova composizione dell’organo di revisione.

L’applicazione delle disposizioni inerenti alla nomina collegiale per le unioni che esercitano tutte le funzioni fondamentali, al verificarsi dei presupposti come sopra individuati, comportava, in caso di unione già esistente, la **decadenza del revisore unico, ove ancora in carica**. A far data dalla decorrenza dell’incarico del nuovo organo di revisione collegiale, a norma dell’art. 3, c. 4-bis, del D.L. n.174/2012, **i revisori in carica nei medesimi comuni decadevano**. L’organo di revisione dell’unione, infatti, svolge le proprie funzioni anche nei confronti dei comuni aderenti all’unione.

2.2 Incompatibilità e ineleggibilità

Sono incompatibili con la funzione di revisore dei conti degli enti locali, innanzitutto, i soggetti di cui all’art. 2399, c. 1 del Codice Civile, vale a dire:

* coloro che si trovano nelle condizioni previste dall’art. 2382 del Codice Civile (vale a dire, l’interdetto, l’inabilitato, il fallito, chi è stato condannato ad una pena che importa l’interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l’incapacità ad esercitare uffici direttivi);
* il coniuge, i parenti e gli affini entro il 4° grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il 4° grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo (tenendo conto che, al fine dell’applicazione della norma agli enti locali, per amministratori devono intendersi i componenti della giunta dell’ente locale);
* coloro che sono legati alla società (intendendosi, in questo caso, l’ente) o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo, da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d’opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l’indipendenza.

A queste cause di incompatibilità, previste mediante richiamo alla norma del Codice Civile in materia di società per azioni, si aggiungono quelle specifiche per gli enti locali, in base alle quali sono incompatibili con la carica di revisore:

* i componenti degli organi dell’ente locale e coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina;
* il segretario e i dipendenti dell’ente locale presso cui deve essere nominato l’organo di revisione economico-finanziaria;
* i 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.

È infine previsto che i componenti degli organi di revisione contabile non possano assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale né presso aziende speciali o consorzi a cui partecipa l’ente[[5]](#footnote-5).

Secondo la giurisprudenza, il revisore, inoltre, non può assumere incarichi o consulenze presso:

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

2.2.1 Indipendenza

Uno degli aspetti particolari legato alle cause di incompatibilità è quello dell’indipendenza del revisore. Per poter esprimere giudizi obiettivi, il revisore (al pari del revisore o del sindaco di società di capitali) deve trovarsi in una posizione indipendente rispetto all’ente oggetto di controllo, vale a dire: **libero da possibili interessi conflittuali o forme di coercizione** che da esso possono derivare.

In tale direzione va, innanzitutto, la riforma del sistema di nomina, che ha il chiaro intendo di sottrarre il revisore da qualsiasi forma di influenza che può scaturire da una nomina avvenuta in ambienti eccessivamente confidenziali.

Tuttavia, tale misura non può ritenersi sufficiente a garantire libertà ed indipendenza del revisore. L’indipendenza, infatti, può essere minata da una pluralità di circostanze, di carattere generale o connesse alle condizioni specifiche dell’incarico. È compito del revisore, dopo averle esaminate, adottare le misure che si rendano necessarie al fine di ridurre il più possibile i rischi che ne derivano.

Nel documento n. 1 dei “Principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli Enti locali”, secondo la versione previgente, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili affermava che: *“Nell’espletamento dell’incarico il revisore si deve trovare in una posizione di indipendenza formale e sostanziale. L’indipendenza formale consiste nell’insussistenza di situazioni di incompatibilità previste dalla legge. L’indipendenza professionale consiste nello svolgimento dell’incarico con imparzialità (obiettività) ed onestà intellettuale (integrità) e nell’****assenza di qualsiasi interesse che il revisore possa avere, direttamente o indirettamente, con l’ente*** *nei confronti del quale viene esercitata l’attività di revisione,* ***con gli organismi da questo partecipato, verso gli amministratori e responsabili dei servizi****. Il revisore deve pertanto* ***rifiutare l’incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare la sua attività****, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza, ad esempio qualora emerga la parentela o affinità con dirigenti dell’ente locale. Non è quindi sufficiente l’onestà intellettuale del revisore ma è altresì* ***necessaria la condizione obiettiva di essere riconosciuto indipendente dai terzi****”.*

Mutuando da quanto espresso dallo stesso C.N.D.C.E.C. in materia di organi di controllo delle società di capitali, si può ritenere che le voci di rischio che possono compromettere l’indipendenza siano sostanzialmente le seguenti:

* **interesse personale**: si manifesta allorquando il revisore ha un interesse economico, finanziario o di altra natura, nell’ente o nelle società ed enti da questo partecipate;
* **rischio di auto-riesame**: si verifica quando il revisore si trova nella posizione di vigilare su prestazioni o giudizi espressi da egli stesso;
* **prestazioni di patrocinio o assistenza tecnica** dinanzi alle commissioni tributarie ovvero **consulente tecnico di parte**: nell’ipotesi in cui il revisore assuma in una controversia la funzione di patrocinatore o consulente tecnico contro la posizione dell’ente oggetto di revisione;
* **familiarità o confidenzialità**: quando il revisore si trovi in situazioni in cui l’eccesso di familiarità o confidenzialità lo renda influenzabile dall’ambiente in cui è inserito;
* **intimidazione**: in situazioni di influenza particolarmente grave esercitata dall’ente nei confronti del revisore.

In tale ottica, assume particolare rilievo l’esistenza di rapporti di natura patrimoniale di cui alla lett. c) del c. 1 dell’art. 2399 tra revisore ed ente. Se, da una parte, non è possibile affermare che la semplice esistenza di qualsiasi rapporto di natura patrimoniale, esterno al rapporto di revisione, rappresenti necessariamente una compromissione dell’indipendenza, dall’altra si rende necessario stabilire in che misura questa possa verificarsi. Al fine di individuare un parametro oggettivo di riferimento, un contributo è stato fornito dal C.N.D.C.E.C. nella Norma di comportamento del collegio sindacale n. 1.4 (vigente per gli incarichi di sindaco nelle società di capitali) nella quale viene data, con riferimento all’attività del collegio sindacale, una dimensione quantitativa al fenomeno, stabilendo una soglia oltre la quale l’indipendenza deve ritenersi potenzialmente compromessa, attraverso una formula che mette in rapporto i compensi percepiti nell’attività di vigilanza con il totale dei compensi percepiti dal professionista stesso o dalla sua rete di appartenenza.

La norma afferma che il rischio di “dipendenza finanziaria” può sussistere concretamente quando i compensi percepiti dal professionista (o che egli prevede di percepire) da una società o da altre società del gruppo e comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione allo studio associato o alla società tra professionisti a cui il professionista appartiene sono superiori a un determinato livello rispetto al totale dei compensi da lui percepiti e, quando, allo stesso tempo, il compenso percepito (o che si prevede di percepire) per l’attività di sindaco da una società o da altre società del gruppo non è preponderante sul totale dei compensi percepiti dalla società medesima (o da altre società del gruppo). In tal caso il sindaco potrebbe privilegiare il suo interesse per gli altri servizi compromettendo l’obiettività di giudizio.

Al fine di dare alcune indicazioni operative che consentano di verificare la ricorrenza del requisito di indipendenza finanziaria, nel caso in cui nei confronti della società siano rese prestazioni ulteriori rispetto a quelle di sindaco, viene proposta la tabella che segue. La tabella va utilizzata eseguendo la verifica prevista nella prima colonna e successivamente, se superata la soglia di rilevanza, quella prevista nella seconda colonna.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **(S+C)/(CT)** | **Rapporto (S)/(S+C)** | **Rischio indipendenza finanziaria** |
| > 15% | >2/3 | NO |
| >5% <= 15% | >1/3 | NO |
| <= 5% | Irrilevante | NO |
| *dove:*  *CT = Compensi totali del professionista comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione alla rete;*  *S+C = Compensi totali del professionista sulla società o sul gruppo;*  *S = Compensi del professionista sulla società o sul gruppo per l’attività di sindaco;*  *C = Compensi del professionista sulla società o sul gruppo per attività diversa da quella di sindaco comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione alla rete.* | | |

Vi è, tuttavia, da osservare che, a seguito della riforma del sistema di nomina, che comporta una selezione in massima parte casuale di professionisti normalmente provenienti da ambienti estranei all’ente, le circostanze sopra delineate sono destinate a rimanere per lo più incidentali, fatta eccezione per l’unica figura la cui nomina è stata nuovamente rimessa alla discrezionalità dell’ente, vale a dire quella del presidente.

2.2.2 Concorso al dissesto dell’ente

Altre causa di ineleggibilità alla carica di revisore sono contenute nei cc. 5 e 5-bis dell’art. 248 del TUEL, in presenza di comportamenti passati del candidato che abbiano concorso al dissesto di un ente. In particolare, essi prevedono che:

* comma 5: “*…gli amministratori che la Corte dei conti ha riconosciuto, anche in primo grado, responsabili di aver contribuito con condotte, dolose o gravemente colpose, sia omissive che commissive, al verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, di revisore dei conti di enti locali e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati*”. Tale sanzione, specifica per chi ha ricoperto la carica di amministratore, secondo le interpretazioni più diffuse, consegue automaticamente alla pronuncia di responsabilità da parte della Corte dei Conti, nell’ambito del procedimento inerente al dissesto dell’ente;
* comma 5-bis: “…*qualora, a seguito della dichiarazione di dissesto, la Corte dei conti accerti gravi responsabilità nello svolgimento dell'attività del collegio dei revisori, o ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni, i componenti del collegio riconosciuti responsabili in sede di giudizio della predetta Corte non possono essere nominati nel collegio dei revisori degli enti locali e degli enti ed organismi agli stessi riconducibili fino a dieci anni, in funzione della gravità accertata*”.

2.2.3 Limite al cumulo degli incarichi

Il revisore ricade in ipotesi di incompatibilità nel caso di accettazione di una nomina che determini il superamento del limite all’assunzione degli incarichi stabilito dall’art. 238 del TUEL. Tale norma, infatti, contiene un dispositivo limitante il cumulo degli incarichi che ciascun revisore può assumere contemporaneamente, stabilendo un numero massimo di 8 incarichi tra cui:

* non più di 4 incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti e nelle comunità montane;
* non più di 3 incarichi in comuni con popolazione compresa tra 5.000 e 99.999 abitanti;
* non più di 1 in comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti o nelle province.[[6]](#footnote-6)

È onere del revisore, pertanto, verificare, prima dell’accettazione dell’incarico, l’eventuale splafonamento che questo possa determinare rispetto alle previsioni dell’art. 238.

Tale limitazione, tuttavia, non è assoluta ma derogabile dall’ente tramite apposita previsione da inserire nel regolamento di contabilità che il revisore, pertanto, è tenuto a visionare.

In caso di superamento del numero degli incarichi consentiti, il revisore deve far pervenire al Ministero dell’Interno, entro 30 giorni dalla richiesta da parte di questi, una dichiarazione contenente l’indicazione degli incarichi che intende conservare nel rispetto del limite di legge. In caso di mancato inoltro di tale comunicazione, il Ministero dell’Interno, entro 30 giorni, dà comunicazione dei revisori inadempienti agli ordini professionali e al Ministero della Giustizia per il registro dei revisori contabili.

2.2.4 Dichiarazione di sussistenza dei requisiti

Il revisore, all’atto di accettazione dell’incarico, fornisce una dichiarazione ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. 455/2000, attestante il possesso dei requisiti e l’insussistenza di cause di ineleggibilità. Nella dichiarazione, di norma, il revisore attesta:

* di essere iscritto all’albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili;
* in alternativa, di essere revisore legale ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010;
* di non trovarsi in alcuna delle condizioni di ineleggibilità e incompatibilità previste dall’art. 236 del TUEL;
* di non trovarsi in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi previsto dall’art. 238 del TUEL;
* di non trovarsi nelle condizioni di cui all'art. 2399, C.C..;
* di non aver riportato condanne penali che impediscono l’esercizio delle funzioni pubbliche;
* di accettare il compenso che sarà deliberato dal consiglio dell’ente locale, tenendo conto del compenso base comunicato dall’ente e le modalità di determinazione dei rimborsi, riservandosi di richiedere, appena normativamente possibile, l’aumento e/o l’adeguamento dello stesso;
* di autorizzare il trattamento dei dati personali ai fini della normativa sulla privacy[[7]](#footnote-7).

2.3 Durata dell’incarico

Una volta nominato, l’organo di revisione, rimane in carica per 3 anni. La durata è calcolata da calendario. A differenza di quanto accade per il revisore dei conti di società del settore privato, infatti, la scadenza dell’incarico di revisore nell’ente locale è determinata su base prettamente temporale ed è svincolata da qualsiasi collegamento con il periodo di approvazione del bilancio (o rendiconto).

La durata dell’incarico decorre **dalla data di esecutività delle delibera** del consiglio comunale, provinciale o della città metropolitana (di norma 10 giorni dopo la pubblicazione, salvo esecutività immediata deliberata nel corso della stessa adunanza).

Qualora la nomina avvenga per surroga ad un revisore cessato anticipatamente rispetto alla scadenza naturale, nell’ambito di un organo collegiale, la durata in carica del sostituto coincide con la durata residua del collegio nominato originariamente.

Ai sensi dell’art. 235 del TUEL, i membri dell’organo di revisione sono rieleggibili una volta sola. Tale disposizione deve intendersi, in base ai chiarimenti forniti dal Consiglio di Stato, con sentenza del 23 ottobre 2009, n. 5324, nel senso che la terza rielezione del revisore presso lo stesso ente è esclusa solo qualora questa sia consecutiva alle prime due (a loro volta consecutive tra di loro), dovendosi verificare, invece, una interruzione tra i primi due mandati (ammessi in via consecutiva) e il terzo. La portata della questione è stata comunque notevolmente ridimensionata a seguito dell’introduzione della nomina per sorteggio che, evidentemente, se non può escludere totalmente l’eventualità di una triplice rielezione consecutiva del medesimo revisore per lo stesso ente, ne riduce, di fatto, considerevolmente le probabilità a tal punto da rendere la norma in parola per lo più superflua. La stessa, rimasta fondamentalmente dormiente fino al 24 dicembre 2019, è stata tuttavia rivitalizzata a seguito del ritorno alla nomina diretta del presidente del collegio dei revisori, di modo che, ai fini della selezione del soggetto, il consiglio comunale competente deve ora senz’altro tenerne conto.

2.4 Cause di cessazione

La causa più ricorrente di cessazione dalla carica del revisore dei conti è dovuta alla scadenza naturale del mandato. L’approssimarsi dell’evento impone all’ente l’obbligo della sua segnalazione alla Prefettura-Ufficio territoriale del governo della provincia di appartenenza con preavviso, a norma di legge, di almeno 2 mesi sulla data di scadenza. Si palesa che, in caso di ritardo nelle procedure di comunicazione ed estrazione del revisore, si applica il regime di *prorogatio* previsto dagli artt. 2, 3, c. 1, 4, c. 1, 5, c. 1, e 6 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla L. 15 luglio 1994, n. 444, secondo i quali il revisore rimane in carica oltre alla data di scadenza per un periodo massimo di 45 giorni, dopodiché l’ente si troverà sprovvisto dell’organo di revisione.

Esistono, tuttavia, alcuni eventi che possono provocare una cessazione anticipata dell’incarico di revisione.

**Dimissioni del revisore**

Qualora il revisore per qualunque motivo si trovasse impossibilitato a proseguire l’attività presso un ente, esso può procedere a rassegnare le proprie dimissioni. Queste devono essere indirizzate al consiglio dell’ente con preavviso di almeno 45 giorni e non richiedono, salvo diversa disposizione, accettazione da parte dello stesso. Sebbene non sia prevista normativamente una forma obbligatoria, è opportuno che le dimissioni siano rassegnate per iscritto.

Le dimissioni non hanno effetto immediato, dovendosi attendere la nomina del successore, pur nei limiti temporali imposti dal regime di *prorogatio* di cui sopra[[8]](#footnote-8).

**Revoca dall’incarico**

A norma dell’art. 235, c. 2 del TUEL, la revoca del revisore può avvenire solo in caso di inadempienza e, in particolare, in caso di mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall’art. 239, c. 1, lett. d) del TUEL (termine stabilito dal regolamento di contabilità dell’ente in misura non inferiore a 20 giorni dalla trasmissione della proposta di deliberazione consiliare del rendiconto da parte dell’esecutivo).

In tema di inadempienza, il TAR Puglia, con sentenza 12 marzo 2014, n. 747, ha sancito che **il mancato o ritardato esercizio delle proprie funzioni può essere considerato, per il revisore, grave inadempienza** costituente giusta causa di revoca. In casi come questo occorre valutare se sia derivato grave pregiudizio alla gestione economico-finanziaria dell’ente.

Competente ad accertare l’inadempienza e a deliberare la conseguente revoca del revisore è il consiglio dell’ente. L’atto di revoca, immediatamente esecutivo, può essere impugnato dal revisore revocato davanti agli organi di giurisdizione amministrativa. In base a quanto sancito dal TAR Puglia, Sez. II, con sentenza 14 ottobre 2005, n. 4365, il provvedimento di revoca deve sempre essere preceduto dalla comunicazione di avvio del procedimento ex art. 7, L. 241/1990.

È necessario che l’ente regolamenti la revoca del revisore indicandone le casistiche e le modalità previa contestazione all’interessato.

**Cancellazione o sospensione da ordini ed elenchi**

Rappresenta causa di decadenza la cancellazione o sospensione dagli ordini professionali[[9]](#footnote-9). Se l’iscrizione al registro dei revisori contabili o all’albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili rappresenta un requisito necessario all’assunzione della carica, il venir meno di questa ne comporta una causa di cessazione.

Non costituisce invece causa di cessazione la mancata riconferma nell’elenco dei revisori degli enti locali istituito presso il Ministero degli Interni negli anni successivi a quello della nomina, in quanto trattasi di fatto che non determina una perdita dei requisiti per il mantenimento della carica già assunta, ma solamente una causa di ineleggibilità ad incarichi futuri.

**Cause di cessazione automatica**

L’organo di revisione incorre in causa di decadenza anche nel caso di mancata trasmissione della certificazione sulla verifica del rispetto degli obiettivi di saldo di finanza pubblica **in qualità di commissario *ad acta***, ai sensi dell’art. 1, c. 471, L. n. 232/2016, cioè quando all’organo di revisione compete l’onere di sostituirsi all’ente nell’invio della suddetta certificazione a causa dell’inerzia di quest’ultimo, decorsi 30 giorni dal termine stabilito per l’approvazione del rendiconto. In questo caso la decadenza è automatica. La causa di decadenza opera limitatamente agli adempimenti di certificazione per l’esercizio 2018.

La risoluzione di diritto dell’incarico, inoltre, è disposta dall’art .1, c. 715 della L. n. 296/2006 se, nel caso di scioglimento dei consigli comunali e provinciali ai sensi dell’art. 143 del TUEL (commissariamento per fenomeni di infiltrazione mafiosa), l’incarico di revisore non è rinnovato entro 45 giorni dall’insediamento della commissione straordinaria per la gestione dell’ente.

2.5 Sostituzione del revisore

La cessazione anticipata di un revisore, specie se trattasi di revisore unico, comporta la necessità di una sollecita attivazione dell’ente onde provvedere alla nomina del successore. Infatti, anche nei casi di applicazione del regime di *prorogatio*, questo non può protrarsi, per legge, oltre i 45 giorni dall’efficacia della cessazione, dopodiché l’ente può trovarsi potenzialmente privo dell’organo di revisione[[10]](#footnote-10).

La mancanza dell’organo di revisione può immobilizzare l’attività dell’ente nella misura in cui i suoi pareri siano obbligatoriamente previsti sulle decisioni del consiglio o su altri atti, impedendo così il regolare svolgimento delle funzioni amministrative.

Come già ricordato, in caso di cessazione di un revisore durante la carica per qualsiasi motivo, non è possibile ricorrere ai revisori “di riserva” sorteggiati nell’ambito del procedimento di estrazione del revisore dimissionario, in quanto gli effetti del loro sorteggio decadono nel momento dell’accettazione della carica da parte di uno di essi, secondo le regole già esposte. Non è prevista, peraltro, la nomina di revisori supplenti. Va da sé, quindi, che la decadenza del revisore, o di uno dei membri del collegio dei revisori, comporta la necessità di ripercorrere la procedura di nomina a mezzo di nuovo sorteggio. L’ente deve, in questi casi, dare sollecita informazione della necessità di provvedere alla sostituzione alla Prefettura di riferimento, la quale deve procedere all’estrazione dei consueti 3 nominativi per ciascun revisore cessato, cui seguono le ordinarie procedure applicabili per la nomina del revisore.

In caso di necessità di sostituzione del presidente del collegio dei revisori si procederà alla nomina diretta da parte del consiglio comunale, secondo le modalità già evidenziate.

2.6 Remunerazione del revisore

2.6.1 Compenso

**Compenso base**

Occorre precisare, per cominciare, che non vi è alcun obbligo, per l’ente, di corrispondere un compenso al revisore per l’attività svolta. L’art. 241 del TUEL, infatti, prevede che il compenso dei revisori sia fissato con Decreto del Ministero dell’Interno, di concerto con il Ministero del Tesoro, del Bilancio e della Programmazione economica, che ne stabilisce unicamente il limite massimo e che viene aggiornato (o, per meglio dire, **dovrebbe** essere aggiornato) con cadenza triennale. La norma, evidentemente orientata al contenimento della spesa pubblica, trascura qualsiasi riferimento al compenso minimo che potrebbe, pertanto, tendere a zero.

Deputato a stabilire il compenso effettivo, nel rispetto dei limiti sopra evidenziati, è il consiglio dell’ente, che vi provvede con la stessa delibera di nomina. Da qui, richiamato l’iter di nomina già esposto, risulta evidente come il revisore venga a conoscenza (almeno in via ufficiale) dell’ammontare della propria remunerazione solo a seguito dell’accettazione dell’incarico, con grave pregiudizio delle proprie capacità di valutazione dell’opportunità di accettazione o meno dell’incarico e fermo restando che, anche in caso di rinuncia immediata all’incarico (di fatto, si tratterebbe di una cessazione anticipata), la stessa non avrebbe effetto se non a seguito della nomina del revisore subentrante e, comunque, nel termine massimo di *prorogatio* di 45 giorni.

A dispetto del previsto aggiornamento triennale dei limiti massimi dei compensi stabilito dal citato art. 241, a decorrere dall’aggiornamento disposto con decreto del Ministero dell’interno del 20 maggio 2005, si è registrata una totale trascuratezza da parte degli organi competenti interrotta, finalmente, con l’emanazione del decreto del Ministero dell’interno del 21 dicembre 2018 (il cui triennio di validità sarebbe peraltro ormai scaduto…)[[11]](#footnote-11).

Il compenso, il cui limite massimo è stratificato in funzione della fascia di popolazione residente nell’ente soggetto a controllo, è determinato avendo riguardo alla popolazione residente alla fine del penultimo anno precedente. Per le comunità montane si fa riferimento al comune totalmente montano più popoloso compreso nella comunità. Similmente, per le unioni di comuni, il riferimento è posto al comune più popoloso, mentre, per le città metropolitane, al comune capoluogo.

Si è già osservato come nessuna disposizione stabilisca un limite minimo al compenso dei revisori, lasciando al consiglio una apparente discrezionalità sulla sua determinazione al ribasso rispetto ai parametri massimi. Si tratta, evidentemente, di un retaggio del vecchio sistema di nomina, nella misura in cui l’esigenza primaria della norma che ha stabilito i limiti massimi era quella di porre un freno alla tendenza dell’ente alla fissazione di compensi eccessivamente onerosi a soggetti di propria nomina, senza alcun riguardo a considerazioni inerenti al diritto del revisore ad una remunerazione coerente con la propria professionalità e le proprie responsabilità.

Sul tema di tale libertà discrezionale si segnala l’atto di orientamento dell’Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali del 13 luglio 2017, nel quale, nell’evidenziare la lacuna legislativa consistente nell’assenza del limite minimo e la contestuale inopportunità dello spazio discrezionale lasciato al procedimento di determinazione del compenso, afferma che la delibera di un compenso al di sotto dei limiti massimi fissati dal decreto **deve intendersi come eccezionale** e basata su rigorosi ed oggettivi criteri di ragionevolezza sotto il profilo dell’adeguata motivazione dell’atto e, comunque, **nei limiti minimi del compenso previsto per la classe demografica inferiore**. L’osservatorio sottolinea come il riconoscimento del giusto livello remunerativo sia connesso all’interesse dell’ente ad una prestazione qualificata.

Per contro, la Corte dei Conti, Sezione delle Autonomie, nella deliberazione n.16/SEZAUT/2017/QMIG ha sancito che l’individuazione di limiti minimi del compenso dei revisori non può competere alla magistratura contabile nell’esercizio della funzione consultiva ma spetta esclusivamente al legislatore.

L’Osservatorio ha ulteriormente evidenziato il fatto che sia l’art. 241 del TUEL sia il D.M. 20 maggio 2005 non indicano alcun criterio per stabilire il limite minimo del compenso e che quindi, pur in assenza di una espressa previsione normativa, si rende necessario tutelare l’interesse dell’ente ad una prestazione qualificata, e quello dei revisori ad un compenso adeguato alla propria professionalità.

L’orientamento dell’osservatorio, tuttavia non vincolante, benché ispirato a principi di buon senso, sembra essere spesso disatteso da parte degli enti, soprattutto di maggiori dimensioni.

In relazione alla problematica della congruità del compenso, rilevata la presenza di episodi considerati “deprecabili” con fissazione dello stesso in misura ampiamente inferiore al minimo come proposto dall’Osservatorio, in un documento del febbraio 2021 il Consiglio Nazionale invita i colleghi a riflettere sul fatto che l’accettazione di compensi manifestamente inadeguati ed iniqui confligge con interessi di rango costituzionale e rischia di minare la qualità della prestazione professionale. Conclude esortando i professionisti a **non accettare incarichi** che prevedono compensi manifestamente inadeguati e iniqui ed invita a **segnalare al Consiglio Nazionale**, per il tramite degli ordini di appartenenza, offerte di compenso al di sotto del limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore, al fine di favorire una risposta coordinata della Professione dinanzi a pratiche lesive del decoro del Professionista e del complementare interesse pubblico ad una prestazione di qualità, impossibile da garantire al di sotto dei livelli minimi di retribuzione coincidenti con la nozione di “equo compenso”.

**Riduzione ex D.L. 78/2010**

Stante la carenza di aggiornamenti dei compensi dei revisori sopra delineata e il progressivo aggravarsi delle incombenze addossate all’organo di revisione, il C.N.D.C.E.C. ha sollecitato, in passato, un adeguamento delle remunerazioni al mutato scenario istituzionale. Per contro, in luogo dell’invocato adeguamento al rialzo, nel 2010 è giunta la falcidia dei compensi operata, nell’ambito di più ampi interventi di contenimento della spesa pubblica, dal D.L. n. 78/2010, convertito con modificazioni dalla L. n. 122/2010. L’art. 6 di detto decreto ha infatti previsto, tra le varie misure, a decorrere dal 1 gennaio 2011, quella relativa alle indennità, compensi, gettoni, retribuzioni o altre utilità corrisposti dalle Pubbliche Amministrazioni inserite nel Conto economico consolidato di cui all’elenco Istat (tra le quali, gli enti locali), agli organi di indirizzo, direzione e controllo, consigli di amministrazione ed organi collegiali comunque denominati, ed ai titolari di incarichi di qualsiasi tipo, per i quali è stata stabilita una **automatica riduzione del 10%** rispetto agli importi risultanti alla data del 30 aprile 2010. Sino al 31 dicembre 2017[[12]](#footnote-12), i compensi ivi previsti non potevano superare gli importi risultanti alla data del 30 aprile 2010, come ridotti ai sensi delle disposizioni anzidette.

Sulla questione dell’applicabilità di tale riduzione anche ai compensi dell’organo di revisione si era espresso il C.N.D.C.E.C. con il documento intitolato “*Non applicabilità della riduzione del compenso dei Revisori degli Enti Locali in relazione all’art. 6, c. 3, del D.L. 78/10*” nel il quale l’ordine prendeva posizione contro la riduzione dichiarandola non applicabile, appunto, all’organo di revisione, facendo leva sul riferimento effettuato dalla norma agli “organi collegiali” che ne escluderebbe l’applicabilità al caso del revisore unico e, conseguentemente, all’organo di revisione in genere. La posizione del C.N.D.C.E.C. è stata, tuttavia, sovvertita dalla Corte dei Conti. Sul punto sono infatti intervenute la Sezione regionale di controllo per la Toscana con Delibera n. 204/2010/Par e la Sezione della Corte dei Conti Lombardia con Delibera 13/11, sancendo che **il compenso dei revisori era soggetto alla riduzione in parola**.

Tale riduzione, invece, non risultava direttamente applicabile alle Regioni e alle Province autonome.

È invece stato superato il dubbio sulla presunta gratuità dell’incarico per i soggetti che detengono cariche pubbliche. Il caso era stato generato dalla previsione contenuta nel c. 5 dell’art. 5 del D.L. n. 78/2010 convertito dalla L. n. 122/2010 che prevede che lo svolgimento di qualsiasi incarico conferito da una pubblica amministrazione, nei confronti di titolari di cariche elettive, può dare luogo esclusivamente a rimborsi spese, rimanendo esclusa, pertanto, qualsiasi forma di remunerazione. L’orientamento giurisprudenziale prevalente ha sempre tenuto una interpretazione restrittiva, ritenendo applicabile la norma ai compensi percepiti dai revisori dei conti che si trovassero a ricoprire anche la funzione di amministratore di enti locali. A seguito di richiesta di chiarimenti avanzata da parte di un comune mediante quesito rivolto al Ministero dell‘Interno circa la corretta applicazione delle disposizioni di cui all‘art. 5, c. 5, il Ministero ha risposto con parere n. 0010313 del 5 novembre 2015 chiarendo che l’ambito di applicazione della norma deve ritenersi limitato ai costi ed alle spese necessarie per l’esercizio degli incarichi conferiti all’amministratore in relazione alla carica elettiva; restano pertanto esclusi dalla portata applicativa della disposizione i compensi per incarichi eventualmente conferiti nell’ambito dell’attività libero professionale, da enti diversi da quello di appartenenza.

**Aggiornamento dei limiti massimi**

Come accennato, il Decreto del Ministero dell’Interno del 21 dicembre 2018, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 4 gennaio 2019, ha stabilito l’adeguamento dei limiti massimi del compenso base per i revisori degli enti locali.

La decorrenza per l’applicazione dei nuovi massimali era prevista a decorrere dal 1° gennaio 2019, rimanendo esclusa la possibile retroattività dell’effetto della norma. Conseguentemente, mentre non vi era dubbio che in caso di nomina del revisore in data successiva alla predetta il compenso potesse essere determinato con riguardo ai nuovi limiti, qualche dubbio si era manifestato in relazione alla sorte dei revisori già in carica, ossia come dovesse essere interpretato il principio di irretroattività. Il testo della norma, che prevede che “*L'eventuale adeguamento del compenso deliberato dal consiglio dell'ente in relazione ai nuovi limiti massimi fissati dal presente decreto non ha effetto retroattivo*”, ha lasciato intendere che vi sia comunque facoltà da parte del consiglio comunale di deliberare una modifica del compenso già a suo tempo deliberato in sede di nomina del revisore, purché la stessa sia a valere dall’annualità decorrente dal 1° gennaio 2019, senza possibilità di procedere ad un “conguaglio” per le annualità precedenti.

Sul punto si sono espressi dapprima la Sezione delle Autonomie della Corte dei Conti e successivamente il Ministero dell’Interno. La prima, con deliberazione n. 14/2019, adottata in conseguenza di orientamenti divergenti delle sezioni regionali di controllo, ha riconosciuto che rientra nella facoltà degli enti procedere ad un rinnovato giudizio sull’adeguatezza dei compensi determinati anteriormente all’emanazione dell’ultimo decreto, ferma restando la compatibilità finanziaria dell’ente e l’impossibilità di procedere con effetto retroattivo. Analogamente, il Ministero ha sostenuto:

* che l’aggiornamento del compenso non è un obbligo, bensì una facoltà dell’ente;
* che la decorrenza dell’aggiornamento è fissata dal 1 gennaio 2019;
* che si possono distinguere due casistiche:
* per i revisori nominati dopo il 1 gennaio 2019: il Ministero conferma che l’aggiornamento deve fare riferimento ai nuovi limiti massimi che sono suscettibili di applicazioni differenziate sulla base di determinazioni finanziarie e convenzionali delle parti da indicare nella delibera di nomina;
* per i revisori già in carica al 1 gennaio 2019: il Ministero ritiene possibile, superando quanto previsto dall’art. 241, c. 7 del TUEL, procedere ad un incremento del compenso già deliberato, stante la natura negoziale del rapporto tra ente e revisore.

Sembra, inoltre, condivisibile la tesi secondo cui, qualora il compenso sia stato inizialmente determinato dal consiglio comunale con riferimento ai limiti massimi previsti per la classe demografica di riferimento, l’ente avrebbe dovuto, conseguentemente, procedere automaticamente all’adeguamento in questione; viceversa, nei casi in cui il compenso fosse stato determinato con importo fisso tale automatismo non sarebbe scattato e pare dubbia anche la legittimità di una possibile delibera dell’ente concernente l’adeguamento, benché opportunamente motivata[[13]](#footnote-13).

**Variazioni al compenso base**

Sono previste alcune varianti al compenso base del revisore, in funzione delle caratteristiche dell’ente. In particolare, il limite massimo stabilito dal D.M. Interno del 21 dicembre 2018 può essere aumentato:

* fino a un massimo del 10% per gli enti locali la cui spesa corrente pro-capite (titolo I/popolazione), desumibile dall’ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla tabella B allegata al decreto[[14]](#footnote-14);
* fino a un ulteriore massimo del 10% per gli enti la cui spesa di investimento pro-capite (titolo II/popolazione), desumibile dall’ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla tabella C allegata al medesimo decreto[[15]](#footnote-15).

Al compenso base, eventualmente maggiorato come sopra, possono essere applicate le variazioni di cui ai cc. 2, 3 e 4 dell’art. 241 del TUEL, tra loro cumulabili:

* aumento fino al limite massimo del 20% in relazione alle ulteriori funzioni assegnate rispetto a quelle indicate nell'art. 239;
* aumento, quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente, sino al 10% per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30%;
* aumento, quando la funzione di revisione economico-finanziaria sia esercitata dal collegio dei revisori, del 50% per il presidente del collegio stesso.

Sono inoltre applicabili le riduzioni previste per i dipendenti pubblici componenti organi di amministrazione, di revisione e di collegi sindacali di cui all’art. 1, c. 126 L. n. 662/96[[16]](#footnote-16).

2.6.2 Rimborso spese

Ai componenti dell’organo di revisione aventi residenza al di fuori del comune presso il quale è assunto l’incarico è riconosciuto il rimborso delle spese di viaggio sostenute per la presenza necessaria o richiesta presso la sede dell’ente. Le modalità di calcolo del rimborso sono fissate dal regolamento di contabilità, ovvero con la delibera di nomina o in apposita convenzione che regoli lo svolgimento dell’attività di revisione. Spetta, inoltre, il rimborso delle spese di vitto e alloggio che si rendano necessarie, nella misura stabilita per i componenti dell’organo esecutivo dell’ente.

Il rimborso spese, a norma del c. 6-bis dell’art. 241 TUEL, non può superare il 50% del compenso annuo del revisore stesso.

Il c. 13, dell’art. 77-*bis*, del D.L. n. 112/08, prescrive che: “*al fine di assicurare il raggiungimento degli obiettivi del Patto di stabilità interno, il rimborso per le trasferte dei Consiglieri comunali e provinciali è, per ogni chilometro, pari a un quinto del costo di un litro di benzina*”.

Il D.M. Giustizia 2 settembre 2010, n. 169, all’art. 18, dispone che: “*al professionista, che per l’adempimento dell’incarico si rechi fuori dalla sede dello studio, spetta un compenso per il rimborso delle spese di viaggio e di soggiorno. Le spese di viaggio sono determinate in misura pari:*

*a) al costo del biglietto di prima classe in caso di trasporto ferroviario;*

*b) al costo del biglietto di ‘business class’ in caso di tratte intercontinentali e al costo del biglietto della ‘economy class‘ in caso di tratte nazionali e continentali del trasporto aereo;*

*c) al costo chilometrico risultante dalle Tariffe ACI del mezzo privato utilizzato*”.

Nella pratica, stante la mancanza di riferimenti precisi e puntuali per la determinazione del rimborso spese per i revisori, si verifica che alcuni enti, al fine di stabilire i rimborsi delle spese di viaggio, mutuano il criterio di calcolo previsto per le spese di viaggio degli amministratori, rimborsando in ragione di un quinto del costo di un litro di benzina per ogni chilometro percorso. Altri, invece, adottano il criterio previsto per i professionisti, applicando il costo chilometrico risultante dalle tariffe ACI. In altri casi, ancora, accade che l’ente individui un criterio forfettario per la determinazione delle stesse spese in oggetto.

Ove l’ente non intervenga con delibera di nomina, ovvero con proprio regolamento o convenzione, non si può ritenere che venga meno il diritto del revisore al rimborso delle spese sostenute dovendosi ritenere preferibile l’applicazione del costo chilometrico basato sulle tariffe ACI.

3. Funzionamento dell’organo di revisione

3.1 Composizione dell’organo di revisione

L’ordinamento giuridico italiano prevede composizioni differenziate dell’organo di revisione a seconda della tipologia dell’ente territoriale e delle dimensioni dello stesso in termini di popolazione residente, prevedendo in taluni casi la nomina collegiale con un organo composto di 3 membri e, nei restanti, il revisore unico.

Più precisamente è previsto un:

* **collegio dei revisori**: in comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti[[17]](#footnote-17), province, città metropolitane, unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte o con popolazione superiore a 10.000 abitanti;
* **revisore unico**: in comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, unioni di comuni diverse da quelle di cui al punto precedente, comunità montane[[18]](#footnote-18).

Come già specificato nel capitolo 2, la nomina avviene per mezzo del consiglio dell’ente a seguito di estrazione a sorte ai sensi del D.L. n. 138/2011, convertito con modificazioni dalla L. n. 148/2011.

Si è altresì già accennato al fatto che il sorteggio contempla l’estrazione di 3 nominativi per ciascun revisore da nominare il che significa, in termini pratici, che la nomina di un revisore unico comporta il sorteggio di 3 nominativi, mentre, nel caso di rinnovo dell’organo collegiale, vengono sorteggiati ora 6 nominativi, dei quali i primi 2 in ordine di estrazione sono eletti, salvo rinuncia, mentre, a decorrere dal 25 dicembre 2019, il presidente è scelto direttamente dal consiglio comunale. In precedenza, la nomina collegiale prevedeva l’estrazione di 9 nominativi (compreso, quindi, quello del presidente), e assunzione della carica presidenziale da parte del membro con maggior numero di incarichi di revisione presso enti locali con preferenza, in caso di parità, per quello con incarichi pregressi in enti di maggiore dimensione demografica.

Sempre in ambito collegiale, nel caso in cui, invece, si renda necessario procedere alla sostituzione di un solo membro (tipicamente, in caso di necessità di sostituire un revisore cessato anticipatamente rispetto alla scadenza naturale del mandato) diverso dal presidente, il sorteggio comporta comunque l’estrazione di 3 nominativi.

Il consiglio deputato a ratificare tale nomina è:

* per i comuni: consiglio comunale;
* per le province: consiglio provinciale;
* per le città metropolitane: consiglio della città metropolitana;
* per le unioni di comuni: consiglio dell’unione;
* per le comunità montane: consiglio della comunità montana.

Compito del consiglio è anche la verifica:

* dell’esistenza di possibili cause di ineleggibilità o incompatibilità;
* dell’esistenza di possibili impedimenti alla rieleggibilità;
* del rispetto del limite al cumulo degli incarichi;
* di eventuali rinunce da parte di soggetti estratti.

3.2 Insediamento dell’organo di revisione

Con il suo insediamento, l’organo di revisione entra concretamente in carica.

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

Nel corso della riunione di insediamento l’organo di revisione determina la cadenza delle proprie adunanze e quant’altro occorra per il proprio funzionamento, qualora non sia stato previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente, individuando altresì le eventuali:

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

In questa fase è opportuno che l’organo di revisione, qualora non via abbia già provveduto in sede di verifica preliminare, richieda all’ente:

* lo statuto e il regolamento di contabilità dell’ente;
* il regolamento sul sistema dei controlli interni;
* l’ultimo questionario inviato alla Corte dei Conti sul bilancio e sul rendiconto;
* il bilancio di previsione e le sue variazioni;
* gli ultimi due rendiconti;
* le eventuali istruttorie della Corte dei Conti;
* se non pubblicati nel sito dell’ente, gli ultimi bilanci degli organismi partecipati;
* lo stato del contenzioso in essere;
* i verbali del precedente organo di revisione.

È bene ricordare, infine, che il revisore di nuova nomina deve registrarsi nel sistema BDAP (Banca Dati Amministrazioni Pubbliche), per potere accedere e visualizzare i documenti contabili relativi all’ente di propria competenza. Il revisore o il presidente devono procedere, inoltre, ad accreditarsi presso il Portale dei Servizi on-line della Corte dei Conti mediante la piattaforma di accesso FITNET (Finanza Territoriale Network) e registrarsi al GET, previa disabilitazione del suo predecessore.

3.3 Comportamento etico-professionale

Secondo quanto previsto dal già richiamato documento n. 1 de *“I Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti Locali”*, aggiornato dall’apposita commissione istituita presso il C.N.D.C.E.C. e pubblicato nel febbraio del 2019, il revisore, nell’espletamento delle proprie funzioni, deve attenersi alle norme deontologiche stabilite dal C.N.D.C.E.C. e, ove compatibili, a quelle contenute nelle *Norme di comportamento del collegio sindacale* e nei principi di revisione statuiti dallo stesso C.N.D.C.E.C..

Tra i requisiti in esse previsti, assume particolare rilievo quello della **competenza professionale**. Esso implica che l’accettazione dell’incarico di revisore negli enti locali presupponga la conoscenza specifica della normativa di riferimento. Ne consegue il dovere morale e professionale del revisore di declinare la nomina qualora ritenga di non possedere la competenza necessaria alla sua conduzione.

Funzionale al mantenimento della competenza professionale è l’aggiornamento professionale. Il C.N.D.C.E.C. prevede che il revisore mantenga un costante aggiornamento professionale nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente, l’attività di revisione negli enti locali (aggiornamento, peraltro, previsto per obbligo di legge per quei revisori che intendano continuare ad essere sorteggiati per incarichi in enti locali).

In tema di rapporti tra revisori, il C.N.D.C.E.C. sancisce come gli stessi debbano essere improntati su basi di correttezza e collaborazione. In caso di subentro di un revisore ad un altro, è necessario che il primo acquisisca un’adeguata documentazione e specifiche informazioni dal precedente che deve rendersi disponibile.

Nelle proprie relazioni il revisore non deve far riferimento al lavoro del precedente revisore, dovendosi assumere la completa responsabilità delle conclusioni raggiunte.

Correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi tra i revisori dell’ente locale e quelli degli organismi partecipati, sono requisiti determinanti per perseguire il principio della sana e corretta gestione economica e finanziaria dell’ente e degli organismi partecipati.

Secondo le raccomandazioni del C.N.D.C.E.C., il revisore deve attenersi alle seguenti norme etiche:

* non intrattenere rapporti, anche singolarmente, con gli organi di informazione tesi a divulgare il contenuto di pareri e relazioni prima della loro presentazione agli organi dell’ente;
* evitare strumentalizzazioni e/o condizionamenti politici;
* evitare di accettare compensi talmente esigui da ledere la dignità professionale;
* evitare di accettare un numero troppo elevato di incarichi;
* privilegiare il controllo sostanziale rispetto a quello puramente formale;
* evitare di affidare le funzioni in modo continuativo a collaboratori o tutor, affidando ai collaboratori incarichi proporzionati alla loro competenza professionale;
* evitare di richiedere documenti non necessari;
* instaurare rapporti collaborativi con gli organi di controllo degli organismi partecipati, per conseguire un corretto scambio di informazioni;
* al termine del mandato, fornire al revisore subentrante le informazioni necessarie a quest’ultimo.

Il revisore, inoltre, è tenuto all’osservanza del segreto professionale; deve, pertanto, astenersi dal divulgare le informazioni di cui è venuto a conoscenza nello svolgimento del proprio incarico, se non nei limiti consentiti dalla legge.

3.3.1 Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti Locali emanati dal C.N.D.C.E.C.

Il Consiglio Nazionale dell’Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha aggiornato, nel febbraio del 2019, i Principi di vigilanza e controllo degli enti locali. I documenti in cui si articola il lavoro predisposto dalla Commissione “Revisione dei principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti locali” sono l’espressione della necessità di rinnovare gli standard dell’attività di revisione risalenti al 2011. I primi tre, peraltro, sono stati oggetto di aggiornamento già nel mese novembre del 2016, mentre, per i restanti, la fase di aggiornamento ha richiesto più tempo, finché la versione definitiva ha preso corpo, come detto, nel mese di febbraio 2019.

La revisione ha comportato anche un accorpamento dei 15 documenti che componevano la precedente edizione, nei 12 che vengono di seguito riepilogati:

|  |  |
| --- | --- |
| **N. documento** | **Oggetto** |
| Documento n. 1 | Organo di revisione: composizione, funzionamento, programmazione e organizzazione dell’attività di revisione |
| Documento n. 2 | Funzioni dell’organo di revisione: attività di collaborazione, pareri obbligatori e vigilanza |
| Documento n. 3 | Controlli sugli atti di programmazione e sul bilancio di previsione |
| Documento n. 4 | Controlli di regolarità amministrativo-contabile sulle entrate e sulle spese |
| Documento n. 5 | Controlli sul rendiconto |
| Documento n. 6 | Controlli sui vincoli di assunzione e sulle spese del personale |
| Documento n. 7 | Controlli sull’indebitamento |
| Documento n. 8 | Controlli sugli agenti contabili e verifiche di cassa |
| Documento n. 9 | Controlli sulla gestione economico-patrimoniale, conto economico e stato patrimoniale |
| Documento n. 10 | Controlli sugli organismi partecipati |
| Documento n. 11 | Controlli sugli adempimenti fiscali |
| Documento n. 12 | Controlli sul bilancio consolidato |

La funzione dei principi è quella di guidare il revisore nello svolgimento dell’attività indicando i criteri che lo stesso deve seguire per svolgere le funzioni di vigilanza, controllo, collaborazione e nell’emanazione dei pareri obbligatori.

La revisione dei principi si è resa necessaria al fine di recepire le modifiche normative intervenute in materia di enti locali, secondo un approccio pratico mirato ai controlli che il revisore deve attivare nello svolgimento dell’incarico. Si rileva, tuttavia, che la continua evoluzione normativa rende, di fatto, già superate alcune parti dei principi stessi che richiederebbero, indubbiamente, un aggiornamento più frequente per rimanere al passo con le norme.

Sintetizzando il contenuto dei documenti, il n. 1 è quello ha carattere introduttivo e generale. In esso sono trattati argomenti quali le regole sulla nomina e accettazione dell’incarico, il comportamento dell’organo di revisione, le sue funzioni e le procedure di revisione.

Il documento n. 2 fornisce, innanzitutto, una definizione dell’atteggiamento collaborativo che l’organo di revisione deve tenere con il consiglio comunale; prende, poi, in esame i vari pareri che il revisore deve emettere sugli atti dell’ente quali gli strumenti di programmazione economico-finanziaria, il riconoscimento di debiti fuori bilancio, le proposte di transazione, le variazioni di bilancio e atri ancora, oltre ad affrontare la tematica, in generale, delle funzioni di vigilanza.

Il terzo documento pone l’accento sull’attività di verifica dei principali strumenti di programmazione, vale a dire di Documento Unico di Programmazione (DUP) e il bilancio di previsione.

Il quarto affronta le tematiche della regolarità amministrativa e contabile dell’ente in termini di gestione delle entrate, delle spese, di tempestività dei pagamenti nonché di utilizzo dei beni di proprietà dell’ente.

Il documento n. 5 si occupa dei controlli che il revisore deve effettuare sul conto consuntivo dell’ente, ovvero il rendiconto, declinati in termini di corrispondenza con le regole che ne presiedono la redazione e definendo l’approccio del revisore alla relazione che dovrà emettere.

Il documento n. 6 tratta uno degli argomenti più complessi e delicati della normativa sugli enti locali, vale a dire la gestione del personale, con particolare riferimento al concorso che gli enti devono dare al rispetto degli obbiettivi di finanza pubblica mediante il contenimento della relativa spesa (materia soggetta a continue modifiche e aggiornamenti volti, alternativamente, a stringere o allentare la morsa sul contenimento della spesa con conseguenze sulle possibilità assunzionali dell’ente).

Nel n. 7 vengono affrontate le possibilità di indebitamento e i limiti che l’ente deve rispettare nel farvi ricorso, riepilogando le forme di indebitamento attivabili, le spese che possono esservi finanziate e le verifiche che il revisore deve svolgere onde garantire la salvaguardia degli equilibri finanziari dell’ente stesso.

Una delle attività più tradizionali del revisore è senz’altro quella delle verifiche di cassa e dei rendiconti degli agenti contabili dell’ente, trattati nel documento n. 8. Dopo aver riepilogato le definizioni e gli obblighi degli agenti contabili, il documento delinea le verifiche e i controlli che il revisore deve porre in essere, rimarcandone la periodicità trimestrale e la possibilità di adottare la tecnica del campionamento.

Nel documento n. 9 vengono affrontati i controlli da effettuare sul conto economico e lo stato patrimoniale e, più in generale, sulla gestione economico-patrimoniale dell’ente. Si tratta di una tematica particolare in quanto tendenzialmente tenuta a margine delle attenzioni del reparto contabile dell’ente locale abituato a ragionare in termini di competenza finanziaria anziché di competenza economica (alla base, quest’ultima, dei due documenti trattati dal principio in esame). L’organo di revisione deve, in questa sede, prestare particolare attenzione alla gestione unitaria delle rilevazioni contabili sotto il duplice profilo finanziario ed economico-patrimoniale, al fine di addivenire ad una corretta rappresentazione contabile dei risultati della gestione.

Il documento n. 10 richiama l’attenzione sugli adempimenti che devono essere tenuti presenti dall’organo di revisione in relazione alla gestione e agli affidamenti dei servizi agli organismi partecipati, nonché sulla possibilità di loro costituzione e mantenimento.

L’ente locale è soggetto passivo ai fini fiscali sotto molteplici aspetti e con peculiarità tipiche dell’amministrazione pubblica. La verifica sugli adempimenti fiscali, trattata nel documento n. 11, rientra nell’attività di vigilanza di cui all’art. 239 del TUEL. Tale norma assegna all’organo di revisione il compito di vigilare anche sugli adempimenti fiscali utilizzando anche tecniche motivate di campionamento.

Il documento n. 12, affronta la revisione del bilancio consolidato del Gruppo Amministrazione Pubblica (GAP). In particolare, oltre alle modalità con cui condurre la revisione, illustra gli aspetti che l’organo di revisione dell’ente capogruppo deve considerare al fine di formulare il giudizio sul bilancio del gruppo da inserire nella propria relazione finale.

3.4 Collaboratori dell’organo di revisione

Come raccomandato dal C.N.D.C.E.C., nel caso in cui il revisore, per l’espletamento della propria attività, si avvalga di propri collaboratori deve assegnare a questi ultimi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive e controllare il loro operato.

Nel caso in cui i collaboratori assumano una veste ufficiale nei confronti dell’ente, questi possono essere autorizzati ad accedere agli atti e documenti dell’ente oggetto di controllo; in tal caso, le generalità dei collaboratori dovranno essere comunicate al sindaco o al presidente del consiglio. Tali collaboratori devono possedere i **medesimi requisiti previsti per il revisore** in carica. In particolare, sono soggetti alle norme sui requisiti professionali di cui al c. 2 dell’art. 234 del TUEL[[19]](#footnote-19) e quelli dettati dalle norme sull’incompatibilità e l’ineleggibilità. Stante il mancato coordinamento tra le previsioni di cui all’art. 234, c. 2 del TUEL e la norma di riforma del sistema di nomina introdotta dal D.L. n. 138/2011, non è chiaro, invece, se il collaboratore del revisore debba figurare anche nell’elenco dei revisori sorteggiabili di cui al D.M. 23/2012, riservato, a voler ben vedere, al caso di nomina da parte dell’ente e non certamente pensato per la scelta, da parte del revisore, dei propri collaboratori. Si ritiene, pertanto, di poter escludere tale ulteriore requisito.

Ai collaboratori del revisore sono estesi gli obblighi di osservanza del segreto professionale.

La responsabilità e l’onere economico per l’utilizzo del collaboratore rimangono a totale carico del revisore titolare dell’incarico.

3.5 Modalità di esercizio della vigilanza

Le modalità di funzionamento dell’organo di revisione devono essere disciplinate nel regolamento di contabilità dell'ente o nel regolamento interno dell'organo di revisione.

L'organo di revisione deve essere dotato dei mezzi necessari per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto previsto dallo statuto e dal regolamento.

Lo statuto dell'ente locale o il regolamento di contabilità possono prevedere, inoltre, ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori.

Poiché l’organo di revisione deve acquisire elementi attendibili è necessario che le informazioni e la documentazione acquisita siano il più possibile accurate, complete e dettagliate.

La principale figura di riferimento per l’organo di revisione è il responsabile del servizio finanziario con il quale esso è tenuto ad instaurare un rapporto di collaborazione basato sulla massima trasparenza delle informazioni rese.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con la Fonazione Nazionale del Commercialisti, ha pubblicato, in data 15 luglio 2020, due quaderni e numerose check-list, nonché bozze di verbali a beneficio dei revisori dei conti, al fine di agevolarli nell’organizzazione della propria attività di verifica e nella raccolta e catalogazione della documentazione di revisione. In particolare il *Quaderno I – Approccio Metodologico*, approfondisce le nozioni relative alle procedure di revisione, all’acquisizione degli elementi probativi, alla documentazione dell’attività e alla valutazione del rischio, soffermandosi in modo particolare sulla metodologia di campionamento. Il *Quaderno II – Strumenti operativi*, dal taglio più operativo, è invece incentrato sulle procedure di revisione e sulla relativa documentazione a supporto. Si tratta di suggerimenti non aventi carattere deontologico dai quali il revisore è, ovviamente, libero di discostarsi ovvero che possono essere adottati integralmente o adattati alle esigenze e specificità dell’ente.

3.5.1 Fasi della revisione

**Programmazione e pianificazione dell’attività di revisione**

Alla stregua di quanto previsto dai principi di revisione per i revisori legali delle società di capitali, anche nella nuova versione dei principi di vigilanza degli enti locali viene dato rilievo alla programmazione e pianificazione della revisione, fase importante al fine di ridurre il rischio di revisione (ovvero, il rischio che il revisore esprima un giudizio non corretto in presenza di errori o irregolarità significative, non rilevati con le procedure di revisione).

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

Nella fase di programmazione, successiva a quella della pianificazione, l’organo di revisione identifica le aree ed i fattori di rischio e imposta l’attività, definendo l’ampiezza delle procedure da svolgere, le tempistiche e, in caso di composizione collegiale dell’organo, la suddivisione dei compiti.

Nel documento n.1 dei già richiamati Principi di vigilanza si afferma che l’organo di revisione non deve limitarsi ai controlli trimestrali ma deve adeguare e strutturare l’attività in ragione degli obbiettivi di vigilanza e controllo prefissati nella fase di programmazione.

Pur partendo dall’assunto che il rischio di revisione non può mai essere completamente eliminato, neppure in presenza di una attività di revisione compiutamente pianificata, la programmazione e pianificazione consentono all’organo di revisione di ridurre il rischio ad un livello “accettabile”, incidendo anche sul piano delle responsabilità: qualora, infatti, l’errore si sia verificato nonostante lo svolgimento di un’attività adeguatamente programmata, segnalando le eventuali criticità riscontrate, il revisore sarà maggiormente tutelato dalla possibile imputazione di responsabilità.

**Esecuzione**

Una volta definito il perimetro di azione e gli obiettivi da perseguire, nella fase di esecuzione vengono definite le procedure di revisione appropriate in risposta ai rischi identificati e adeguate in base alla programmazione. Tali procedure sono finalizzate ad acquisire gli elementi necessari a fondare il giudizio di revisione, non solo verificando il rispetto della legge, dei regolamenti e dei principi contabili ma anche esaminando le procedure relative al sistema contabile-amministrativo e le tecniche previste dalle procedure interne dell’ente.

Analogamente a quanto previsto dai principi di revisione per la revisione delle imprese, anche nell’ambito degli enti locali l’organo di revisione può adottare le cc.dd. “procedure di conformità”, atte a testare l’affidabilità dei controlli interni dell’ente, e le procedure di dettaglio, tese ad individuare la presenza di errori significativi.

**Conclusione**

In base agli elementi acquisiti e ai risultati raggiunti, nella fase finale l’organo di revisione emette un giudizio in merito alla regolarità contabile, finanziaria ed economica, formulando rilievi ed eccezioni, esprimendo considerazioni, avanzando proposte che devono confluire nella relazione o nel parere che è chiamato ad esprimere.

**Carte di lavoro**

Nell’esercizio dell’attività di verifica, l’organo di revisione deve opportunamente avvalersi di carte di lavoro. Queste, infatti, insieme ai verbali, hanno un valore probatorio in riferimento all’attività espletata.

Solo con carte di lavoro adeguatamente compilate e conservate, i revisori possono dimostrare la correttezza e la completezza del lavoro svolto, nonché dare contezza dei criteri utilizzati nelle loro scelte e nelle loro valutazioni.

Anche in tema di gestione delle carte di lavoro il principale riferimento è costituito dai principi di revisione validi per le società commerciali.

I documenti e le carte di lavoro che contengono gli elementi probativi dell’attività svolta sono di proprietà dell’organo di revisione. Costituisce elemento probativo l’insieme delle informazioni contenute nelle rilevazioni contabili e qualsiasi altra informazione utilizzata dall’organo di revisione per giungere alle conclusioni su cui basare il proprio giudizio.

In caso di organo di revisione collegiale deve essere stabilito a quale o quali componenti ne venga affidata la custodia. Al termine del mandato il fascicolo delle carte di lavoro potrà essere conservato alternativamente da un solo componente o da tutti, **in forma cartacea o informatica** e, qualora ritenuto opportuno, depositato al protocollo dell’ente con comunicazione ad ogni componente dell’organo di revisione del numero di protocollo.

**Diritto di accesso agli atti**

L’organo di revisione ha la possibilità di accedere a tutti gli atti e documenti dell'ente necessari per lo svolgimento della funzione, senza limiti temporali, fermo restando l’obbligo di mantenere la riservatezza in merito alle informazioni in essi contenute.

L’organo di revisione individua gli atti e i documenti di cui chiedere copia e, se non previsto nel regolamento, stabilisce un termine massimo per la loro predisposizione da parte degli uffici dell’ente.

Il responsabile del servizio finanziario deve trasmettere all’organo di revisione i seguenti documenti:

* da parte della Corte dei Conti: i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente;
* da parte del responsabile del servizio finanziario: le attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.

Le ispezioni e i controlli possono essere effettuati anche da singoli componenti dell'organo di revisione collegiale. La possibilità di operare singolarmente può essere prevista dallo statuo o dal regolamento dell’ente.

**Partecipazione alle riunioni del consiglio e della giunta**

L’attività di revisione si svolge anche mediante partecipazione alle adunanze degli organi dell’ente.

L’osservatorio sulla finanza pubblica e contabilità degli enti locali, con il parere del 14 febbraio 2005, ha affermato che, a norma del TUEL, i revisori hanno il diritto di partecipare alle sedute dell’organo consiliare e non l’obbligo. Tuttavia, nel momento in cui presenziano, essi **lo fanno nell’ambito della propria attività di controllo** (c.d. “controllo concomitante”). Ne deriva l’**obbligo di intervento** nella misura in cui in tali adunanze vengano assunte deliberazioni illecite, onde evitare profili di responsabilità a loro carico. Lo statuto e il regolamento dell’ente devono disciplinare le modalità di intervento dei revisori.

Per consentire la partecipazione alle assemblee dell'organo consiliare, all'organo di revisione sono comunicati gli ordini del giorno.

Non esiste, invece, un diritto dei revisori a partecipare alle riunioni di giunta, salvo che questo non sia riconosciuto e regolamentato al livello statutario.

In caso di composizione collegiale dell’organo di revisione, la partecipazione alle riunioni del consiglio o della giunta dell’ente devono essere collegiali, salvo delega ad uno dei membri.

3.5.2 Tecniche di campionamento

L’attività di revisione, come spesso previsto dalla stessa normativa e dalla prassi più diffusa (tra cui, *in primis*, i principi di revisione), può essere svolta con “*tecniche motivate di campionamento*”.

Il Principio di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti locali n.1 dedica ampio spazio alla trattazione di questo argomento.

Va da sé, infatti, che l’utilizzo di tecniche campionarie implica l’assunzione di un rischio di mancata individuazione dell’errore la cui entità è generalmente inversamente proporzionale alla dimensione del campione selezionato e, in definitiva, alla sua rappresentatività.

D’altra parte, tale tecnica si rende vieppiù necessaria in tutte le circostanze in cui la dimensione della popolazione oggetto di indagine è tale da non consentire all’organo di revisione una analisi completa, compatibilmente con i tempi ed i mezzi a sua disposizione.

La selezione di un campione di dimensione inferiore alla popolazione intera può essere utilizzata nell’ambito delle procedure di dettaglio.

Al fine di procedere alla selezione del campione, il principio di vigilanza individua le seguenti metodologie, utilizzabili anche congiuntamente:

* **campionamento statistico**: comporta la selezione casuale degli elementi del campione e l’utilizzo del calcolo delle probabilità, inclusa la determinazione del rischio di campionamento (ovvero il rischio che le conclusioni dell’organo di revisione basate sul campione selezionato possano essere diverse da quelle che lo stesso avrebbe raggiunto selezionando l’intera popolazione); con tale metodologia, ogni elemento della popolazione ha una probabilità di essere selezionato nel campione;
* **selezione integrale**: comporta l’analisi del 100% degli elementi che compongono la popolazione oggetto di analisi e il conseguente azzeramento del rischio di campionamento;
* **selezione di voci specifiche**: comporta la selezione mirata di elementi della popolazione, basata sul giudizio professionale del selezionatore il quale deve stabilire la dimensione del campione e il criterio con cui effettuare la selezione.

La scelta della metodologia di campionamento è rimessa all’apprezzamento dell’organo di revisione, pur essendo influenzata da fattori quali:

* la presenza di una popolazione non omogenea;
* una popolazione composta da pochi elementi;
* la presenza di una minoranza di elementi che coprono la maggior parte del saldo;
* l’eventuale obbligo di analisi integrale della popolazione;
* la necessità di ridurre il rischio di revisione;
* l’opportunità di selezionare voci specifiche.

Una volta individuati gli errori nel campione esaminato, l’organo di revisione deve effettuare una proiezione degli stessi sulla popolazione al fine di acquisire una percezione dell’errore complessivo potenziale ed elaborare le idonee risposte di revisione.

* + 1. Significatività dell’errore

Il concetto di significatività, già ampiamente diffuso nell’ambito della revisione delle società di diritto privato è stato inserito per la prima volta nei principi di vigilanza degli enti locali proprio con l’approvazione della nuova versione.

In base a questo, un errore è considerato significativo quando è ragionevole aspettarsi che, considerato singolarmente o aggregato con altri errori, esso sia in grado di influenzare le scelte degli utilizzatori del documento cui afferisce.

Generalmente, la significatività viene declinata in:

* **significatività complessiva**: livello massimo di errore tollerabile;
* **significatività operativa**: stabilita dal revisore in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre ad un livello accettabilmente basso la probabilità che errori non individuati o non corretti superino il livello di significatività complessiva;
* **errore chiaramente trascurabile**: importo al di sotto del quale gli errori sono considerati trascurabili e non necessitano di essere cumulati in quanto non suscettibili di avere un impatto significativo.

Il citato principio di vigilanza n. 1 suggerisce una serie di intervalli all’interno dei quali mantenere le varie componenti della significatività, e precisamente:

* significatività complessiva: da un minimo dell’1% e un massimo del 3% delle entrate correnti;
* significatività operativa: tra il 60% e l’85% della significatività complessiva;
* errore chiaramente trascurabile: dal 5% al 15% della significatività operativa.

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

3.5.4 Rischio di revisione

Il rischio di revisione è definito come il rischio che l’organo di revisione esprima un giudizio non corretto in presenza di errori o irregolarità significative.

Tale fattore viene normalmente scomposto nelle seguenti componenti:

* **rischio intrinseco**: rappresenta il rischio che la gestione contabile, finanziaria ed economica presenti errori significativi a prescindere da qualsiasi attività di controllo; esso dipende, oltre che dalla natura dell’attività svolta dall’ente, dalla presenza di fattori esterni (politici, economici, ecc.) e dalle procedure e organizzazione interne;
* **rischio di controllo interno**: è il rischio che un errore non sia prevenuto o tempestivamente individuato dal sistema di controllo interno dell’ente;
* **rischio di non individuazione**: è il rischio che l’organo di revisione non individui errori o irregolarità significative.

Secondo la formula individuata dall’Audit Risk Model, il rischio di revisione è calcolato come prodotto delle sue tre componenti:

*AR = IR x CR x DR*[[20]](#footnote-20)

L’organo di revisione deve individuare inizialmente il rischio intrinseco sulla base delle conoscenze acquisite dell’ente e del contesto nel quale esso opera, attraverso colloqui con le figure apicali e l’esame delle informazioni in qualsiasi modo reperibili. Esso deve valutare le probabilità di accadimento e l’impatto dell’errore o dell’irregolarità significativa.

Una volta individuato il rischio intrinseco, l’organo di revisione deve testare il sistema di controllo interno dell’ente al fine di valutarne l’efficienza onde giungere all’individuazione del rischio di controllo interno. Tale analisi viene condotta, generalmente, mediante indagini, osservazioni e procedure di conformità. Con le procedure di conformità il revisore verifica:

* come sono applicati i controlli;
* la regolarità con la quale vengono svolti i controlli durante l’esercizio finanziario;
* da chi sono svolti.

Il rischio di non individuazione si pone a valle dei precedenti ed è rappresentato dall’eventualità che le procedure svolte dall’organo di revisione non siano idonee o sufficienti a rilevare l’errore.

In base al rapporto evidenziato poc’anzi, si ricava che il rischio di non individuazione del revisore è pari a:

Dalla formula sopra esposta è quindi evidente come il rischio di revisione sia tanto maggiore quanto più sono elevati i fattori che lo compongono.

Pur nella consapevolezza che il rischio di errore non può mai essere azzerato, data l’esigenza di mantenerlo ad un livello accettabilmente basso, l’organo di revisione è chiamato ad esercitare un controllo tanto più esteso quanto maggiori sono gli elementi di rischio. In altre parole, l’organo di revisione deve intensificare i controlli, ad esempio, quando la natura o l’ambiente in cui l’ente opera presenta fattori di rischio elevato ovvero quando rileva un sistema di controllo interno carente, mentre può limitare la propria attività in presenza di condizioni più favorevoli, secondo il proprio giudizio professionale.

Nella metodologia proposta dal CNDCEC, il livello di errore residuo è determinato in funzione dei livelli di rischio delle varie componenti il rischio di revisione secondo la matrice che segue:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Rischio intrinseco** | **Rischio di controllo** | **Rischio residuo** |
| Alto | Alto | Alto |
| Alto | Basso | Medio |
| Basso | Alto | Medio |
| Basso | Basso | Basso |

3.6 Deliberazioni dell’organo di revisione

La nomina dell’organo di revisione in forma collegiale comporta l’eventualità che lo stesso possa presenziare alle adunanze in via non totalitaria. L’art. 237, c. 1 del TUEL, infatti, contempla tale ipotesi, prevedendo che il collegio dei revisori sia validamente costituito anche nei casi in cui siano presenti solo due componenti, ferma restando la necessaria convocazione dell’intero collegio. L'assenza di due componenti, viceversa, non consente il regolare svolgimento della seduta.

I membri del collegio dei revisori possono decidere di riunirsi anche in luogo diverso dalla sede dell’ente.

L’assenza alle riunioni da parte di uno dei membri del collegio deve essere comunicata e giustificata. Il regolamento di contabilità può stabilire la revoca per inadempienza in caso di reiterate assenze non giustificate da parte dei singoli componenti. In ogni caso, il componente assente, alla prima occasione utile, deve prendere visione del contenuto dei verbali redatti in sua assenza ed espressamente verbalizzare la condivisione, o meno, delle conclusioni assunte dal collegio.

Ove non vi siano specifiche norme di legge o previsioni statutarie o regolamentari, per quanto attiene la convocazione, la votazione e la verbalizzazione delle adunanze, l’organo di revisione ha il potere di auto-organizzarsi. Organizzare il funzionamento del collegio è prerogativa del presidente.

3.6.1 Verbalizzazione delle riunioni

Il c. 2 dell’art. 237 del TUEL prevede per il collegio dei revisori l’obbligo di redigere un verbale delle riunioni, ispezioni, verifiche, determinazioni e decisioni adottate.

Il primo verbale che l’organo di revisione redige è quello relativo al proprio insediamento nel quale, oltre a riportare le risultanze dell’adunanza, i componenti dell’organo confermano l’insussistenza di cause ostative all’assunzione dell’incarico.

Come già accennato, i singoli componenti possono eseguire anche verifiche e controlli individuali. Devono, invece, essere necessariamente collegiali le decisioni in ordine alle funzioni di:

* collaborazione con l’organo consiliare secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;
* pareri sul bilancio di previsione e documenti di programmazione e loro variazioni, relazione sul rendiconto, referto all’organo consiliare su gravi irregolarità.

Il verbale dell’organo di revisione, quale atto compiuto nell’esercizio di pubbliche funzioni, è dotato di certezza legale e fa fede fino a querela di falso dei fatti in esso contenuti ed avvenuti alla presenza dell’organo che li certifica[[21]](#footnote-21). **Non esiste, invece, alcun obbligo di riportare i verbali su un libro obbligatorio previamente vidimato e bollato.**

Il verbale deve assumere forma scritta (artt. 2403, c. 5, e 2404, c. 3, C.C.) e deve riportare, nel caso del collegio, le seguenti indicazioni:

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

Il collegio decide con voto palese e a maggioranza semplice. In caso di parità, prevale il voto del presidente. Il voto contrario del revisore dissenziente deve essere annotato nel verbale, riportando le ragioni del dissenso. Il revisore dissenziente ha inoltre diritto ad allegare **relazioni di minoranza**.

I verbali, previa approvazione collegiale, sono sottoscritti da tutti i componenti e devono essere raccolti e custoditi presso la sede dell’ente a cura del presidente o del segretario.

In caso di redazione di verbali o comunicazioni che riflettono atti istruttori o di acquisizione di chiarimenti, gli stessi vanno trasmessi al sindaco o al presidente (per gli enti diversi dal comune), all’assessore delegato alla materia, al direttore generale, al segretario ed al nucleo di valutazione o all’Organismo Indipendente di Valutazione.

I verbali che riflettono forme di collaborazione con l’organo consiliare oppure il **referto sulle gravi irregolarità riscontrate vanno indirizzati e trasmessi al presidente di tale organo** (per le province e comuni superiori a 15.000 abitanti al presidente del consiglio e al sindaco per gli altri).

3.7 Responsabilità dell’organo di revisione

Come già accennato in premessa, l’incarico di revisore di enti pubblici comporta l’assunzione, da parte del suo detentore, delle relative responsabilità.

3.7.1 La responsabilità civile

Secondo l’art. 240 del TUEL, i revisori:

* rispondono della veridicità delle loro attestazioni;
* adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario;
* devono conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Gli elementi costitutivi della responsabilità del revisore sono:

* il comportamento doloso o colposo;
* l’evento dannoso;
* il nesso di causalità fra i due.

Il requisito **del dolo o della colpa** è connesso con il grado di responsabilità che la normativa prevede a carico dell’organo di revisione, ossia quella del mandatario. L’adozione della diligenza del mandatario impone ai revisori un approccio approfondito nello svolgimento delle proprie verifiche, al fine di rendere più efficace il controllo sull’amministrazione e la capacità di rilevare eventuali anomalie foriere di danni nei confronti dell’ente o di soggetti terzi. Secondo la dottrina prevalente, tuttavia, tale responsabilità non può essere scollegata dal particolare tipo di incarico proprio dell’organo di revisione, che richiede un elevato livello di professionalità, tale per cui esso viene affidato a soggetti dotati di requisiti specifici. Ne deriva che il requisito del dolo o della colpa grave, senza i quali non ricorre responsabilità, **sono necessari solo quando la prestazione richiede una perizia superiore a quella ordinaria** della categoria di appartenenza. In tal caso, la colpa grave sussiste quando non sono state applicate quelle nozioni tecniche che il professionista generico deve possedere in relazione a prestazioni specializzate[[22]](#footnote-22).

La violazione dei doveri del revisore può comportare responsabilità civile **quando ne derivi un danno a terzi**. Affinché vi sia responsabilità è necessario che il danno sia effettivo e non solo potenziale. L’art. 1 della L. 14 gennaio 1994, n. 20 prevede che “*La responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti ed alle omissioni commessi con dolo o con colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali […]*”. Sembra, pertanto, essere dato rilievo alla particolare complessità del ruolo dei revisori di enti pubblici. Ne deriva che i revisori possono essere ritenuti responsabili ogniqualvolta l’ente subisca un pregiudizio a causa del mancato espletamento delle loro funzioni con la diligenza richiesta. Nessuna responsabilità, invece, potrà essere attribuita al revisore quando, in ipotesi di omissioni da parte di questi, si possa dimostrare che il danno si sarebbe verificato comunque.

Per quanto riguarda il **nesso di causalità**, la giurisprudenza si è ormai orientata nel riconoscerlo come presunto nell’ambito dei rapporti di mandato.

In ordine alla presenza del dolo, lo stesso art. 1 prevede che “*[…] La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso […]*”

Nel caso in cui l’organo di revisione rilevi irregolarità nella gestione dell’ente, è tenuto a darne segnalazione all’organo consiliare e, in alcuni casi, agli organi giurisdizionali.

È altresì previsto che, in caso di deliberazioni di organi collegiali, la responsabilità sia imputata solo a chi vi abbia partecipato con voto favorevole. Se il fatto dannoso è causato da più persone, la Corte dei Conti valuta le singole responsabilità e condanna ciascuno per la parte che vi ha preso.

A seconda che la responsabilità del revisore sia per danni nei confronti dell’ente o nei confronti dei terzi, varia la competenza a giudicare, che sarà rispettivamente della Corte dei Conti, nel primo caso, o del Giudice ordinario, nel secondo.

Nel caso più grave in cui, a seguito della **dichiarazione di dissesto** dell’ente, la Corte dei Conti accerti gravi responsabilità nello svolgimento dell'attività del collegio dei revisori, o ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni previste, l’art. 248 del TUEL prevede che ”*i componenti del collegio riconosciuti responsabili in sede di giudizio della predetta Corte non possono essere nominati nel collegio dei revisori degli enti locali e degli enti ed organismi agli stessi riconducibili fino a dieci anni, in funzione della gravità accertata*”.

Come detto, occorre tener conto della possibilità che la responsabilità riguardi l’intero organo di revisione (quando questo è composto in forma collegiale) o il singolo revisore. Se, infatti, vige la regola generale della responsabilità solidale tra membri del collegio nei casi in cui il danno consegua al mancato o inadeguato esercizio delle funzioni di vigilanza o ad una deliberazione assunta in sede collegiale, è del tutto evidente come debba, invece, essere chiamato a rispondere il singolo revisore che abbia posto in essere comportamenti dannosi individuali quali, ad esempio, la violazione del dovere di riservatezza. Sull’individualità o collegialità della responsabilità si registrano comunque orientamenti contrastanti in giurisprudenza.

La responsabilità solidale del revisore può manifestarsi anche in concorso nella condotta illecita degli amministratori. In tal caso, la responsabilità deve ritenersi solidale, e non meramente sussidiaria, rispetto a quella degli amministratori.

Le responsabilità civili imputabili al revisore possono essere così sintetizzate:

|  |  |
| --- | --- |
| **Tipologia di illecito** | **Responsabilità** |
| Non veridicità nelle attestazioni | Il dovere di veridicità nelle attestazioni si riferisce all’accertamento della regolarità contabile e della corrispondenza del bilancio alle risultanze contabili.  Il revisore può incorrere in responsabilità sia di carattere penale, nel caso di attestazione dolosamente falsa, sia civile, nell’ipotesi in cui ne derivi un danno patrimoniale all’ente pubblico. Pertanto, la violazione per atti ritenuti non veritieri, con riferimento alla gestione dell’ente locale, comporta inevitabilmente come conseguenza l’onere risarcitorio. |
| Negligenza | Nell’esercizio delle proprie funzioni il revisore è tenuto ad eseguire la propria attività con la diligenza del mandatario, vale a dire la diligenza del “buon padre di famiglia”; ciò impone che le sue funzioni siano svolte con la perizia e con la prudenza dell’uomo medio, considerato con riferimento alla natura dell’incarico. |
| Omissione di vigilanza | Stante la funzione dell’organo di revisione, l’inosservanza del dovere di vigilanza è per lo stesso la principale fonte di responsabilità di talché esso risponde, per i danni cagionati all’ente locale, quando questi non si sarebbero prodotti se i revisori avessero vigilato in conformità agli obblighi imposti in ragione della loro carica.  Tale responsabilità ricade sull’organo di revisione nelle ipotesi in cui lo stesso avrebbe potuto evitare un danno semplicemente vigilando in ottemperanza agli obblighi previsti per legge. |
| Gravi irregolarità di gestione e obbligo di denuncia | Ai sensi dell’art. 239, c. 1, lett. e), del TUEL, l’organo di revisione deve riferire al consiglio dell’ente sulle gravi irregolarità di gestione ed è obbligato alla denuncia di tali fatti ai competenti organi giurisdizionali.  In questi casi, come affermato dalla Corte dei Conti con deliberazione n. 2/92, i revisori sono strumento per l’accertamento delle responsabilità altrui, avendo l’obbligo, ove riscontrino gravi irregolarità nella gestione dell’ente, di riferire immediatamente al consiglio. |

3.7.2 La responsabilità penale

Le ipotesi di responsabilità penale del revisore sono legate alla qualifica di **pubblico ufficiale** che esso riveste **nell’esercizio delle proprie funzioni**, ai sensi dell’art. 357 del Codice Penale. Questo prevede che *“Agli effetti della legge penale, sono pubblici ufficiali coloro i quali esercitano una pubblica funzione legislativa, giudiziaria o amministrativa.*

*Agli stessi effetti è pubblica la funzione amministrativa disciplinata da norme di diritto pubblico e da atti autoritativi, e caratterizzata dalla formazione e dalla manifestazione della volontà della pubblica amministrazione o dal suo svolgersi per mezzo di poteri autoritativi o certificativi”.*

La condotta del revisore suscettibile di essere qualificata come reato può essere:

* **commissiva**: presupponendo un comportamento attivo del revisore nella commissione del reato;
* **omissiva**: presupponendo l’inerzia del revisore di fronte ad un obbligo che la legge prevede a suo carico.

Le fattispecie di responsabilità penali imputabili al revisore possono essere così sintetizzate:

|  |  |
| --- | --- |
| **Tipologia di illecito** | **Responsabilità** |
| Abuso d’ufficio  *Art. 323 C.P.* | *“Salvo che il fatto non costituisca un più grave reato, il pubblico ufficiale o l’incaricato di pubblico servizio che, nello svolgimento delle funzioni o del servizio, in violazione di norme di legge o di regolamento, ovvero omettendo di astenersi in presenza di un interesse proprio o di un prossimo congiunto o negli altri casi prescritti, intenzionalmente procura a sé o ad altri un ingiusto vantaggio patrimoniale ovvero arreca ad altri un danno ingiusto è punito con la reclusione da 1 a 4 anni. La pena è aumentata nei casi in cui il vantaggio o il danno hanno un carattere di rilevante gravità”[[23]](#footnote-23).*  Il revisore incorre in tale reato quando eccede i limiti del proprio mandato oppure non osserva le norme che disciplinano la propria attività ovvero fa uso dei propri poteri discrezionali per uno scopo diverso da quello per cui gli sono stati conferiti.  È un reato residuale di cui il revisore risponde **salvo che il fatto non costituisca un reato più grave**, nel qual caso l’abuso d’ufficio si ritiene assorbito e il revisore risponde solo del reato più grave.  Affinché il reato sia consumato occorrono sia dolo generico che specifico[[24]](#footnote-24).  Sono previste circostanze attenuanti quando venga accertato che i fatti imputati siano di particolare tenuità, disponendo una riduzionedelle pene. |
| Rifiuto di atti d’ufficio. Omissione  *Art. 328 C.P.* | *“Il pubblico ufficiale o l’incaricato di un pubblico servizio, che indebitamente rifiuta un atto del suo ufficio che, per ragioni di giustizia o di sicurezza pubblica, o di ordine pubblico o di igiene e sanità, deve essere compiuto senza ritardo, è punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni.*  *Fuori dei casi previsti dal primo comma, il pubblico ufficiale o l’incaricato di un pubblico servizio, che entro 30 giorni dalla richiesta di chi vi abbia interesse non compie l’atto del suo ufficio e non risponde per esporre le ragioni del ritardo, è punito con la reclusione fino ad 1 anno o con la multa fino a € 1.032. Tale richiesta deve essere redatta in forma scritta ed il termine di 30 giorni decorre dalla ricezione della richiesta stessa”.*  La norma colpisce quelle condotte del pubblico ufficiale aventi carattere di inerzia e di ostacolo all’esecuzione di un atto o di una richiesta che deve essere eseguita in breve tempo, comportando un danno per chi è portatore di un interesse pubblico.  In tal senso, diviene responsabile il revisore che, in veste di pubblico ufficiale, entro la scadenza prevista per la richiesta, non adempie all’esecuzione dell’atto in modo intenzionale e non comunica le ragioni dell’impedimento. |
| Falsità ideologica in atti pubblici  *Art. 479 C.P.* | *“Il pubblico ufficiale che, ricevendo o formando un atto nell’esercizio delle sue funzioni, attesta falsamente che un fatto è stato da lui compiuto o è avvenuto alla sua presenza, o attesta come da lui ricevute dichiarazioni a lui non rese, ovvero omette o altera dichiarazioni da lui ricevute, o comunque attesta falsamente fatti dei quali l’atto è destinato a provare la verità, soggiace alle pene stabilite nell’art. 476 C.P.[[25]](#footnote-25)”*.  Tale reato è connesso all’**attività di attestazione** contabile cui sono tenuti i revisori; ad esempio, il rilascio da parte del controllore di attestazioni, riportanti dati falsi o non veritieri.  Il presupposto del reato è che il revisore muti dolosamente il vero, ponendo in essere un comportamento idoneo ad ingannare il pubblico e tale da mettere in pericolo interessi garantiti dalla veridicità delle attestazioni da lui rese.  Il revisore può incorrere nel reato anche in caso di attestazioni false rivolte verso i creditori o i terzi che possono quindi agire nei suoi confronti. |
| Omessa denuncia di reato  *Art. 361 C.P.* | *“Il pubblico ufficiale che omette o ritarda di denunciare all’autorità giudiziaria, o ad un’altra autorità che a quella abbia obbligo di riferirne, un reato di cui ha avuto notizia nell’esercizio o a causa delle sue funzioni, è punito con la multa da € 30 a € 516.*  *La pena è della reclusione fino ad 1 anno, se il colpevole è un ufficiale o un agente di polizia giudiziaria, che ha avuto comunque notizia di un reato del quale doveva fare rapporto.*  *Le disposizioni precedenti non si applicano se si tratta di delitto punibile a querela della persona offesa“.*  È la fattispecie più frequente nella quale può incorrere l’organo di revisione.  I revisori hanno l’obbligo di denunciare sia in sede di giurisdizione penale che contabile. L’art. 239 del TUEL prevede altresì l’obbligo di riferire all’organo consiliare dell’ente circa le gravi irregolarità di gestione rilevate durante l’esercizio delle proprie funzioni e di denunciare, contestualmente, ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità.  In quest’ultima ipotesi, l’organo di revisione deve darne comunicazione, senza indugio, rispettivamente, alla Procura della Repubblica per gli aspetti penali e alla Procura generale presso la Corte dei Conti, per quanto riguarda l’ipotesi di danno erariale.  In questo senso, l’inerzia dell’organo di revisione è punibile quando sia condizione necessaria al compimento del reato, ossia quando il fatto non si sarebbe perfezionato se il soggetto obbligato avesse compiuto la doverosa azione impeditiva. |
| Violazione del segreto d’ufficio  *Art. 326 C.P.* | *“Il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio che, violando i doveri inerenti alle funzioni o al servizio, o comunque abusando della sua qualità, rivela notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, o ne agevola in qualsiasi modo la conoscenza, è punito con la reclusione da 6 mesi a 3 anni.*  *Se l’agevolazione*[[26]](#footnote-26) *è soltanto colposa, si applica la reclusione fino a 1 anno.*  *Il pubblico ufficiale o la persona incaricata di un pubblico servizio, che, per procurare a sé o ad altri un indebito profitto patrimoniale, si avvale illegittimamente di notizie di ufficio, le quali debbano rimanere segrete, è punito con la reclusione da 2 a 5 anni. Se il fatto è commesso al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto non patrimoniale o di cagionare ad altri un danno ingiusto, si applica la pena della reclusione fino a 2 anni”.*  Tale casistica è riferita ad utilizzi impropri di informazioni ricevute per ragione del proprio ufficio violandone il segreto al fine di avvantaggiare sé stessi o altri, abusando della propria posizione.  L’obbligo di riservatezza è contenuto anche nell’art. 240 del TUEL.  Il revisore è tenuto alla riservatezza sui fatti e documenti di cui abbia conoscenza per ragione del suo ufficio anche in aderenza ai principi di deontologia professionale. |

La responsabilità dell’organo di revisione può essere **attenuata o annullata** nelle ipotesi di comportamenti degli amministratori che, tramite artifizi o raggiri posti in essere con eccezionale abilità, impediscano allo stesso lo svolgimento della propria attività di controllo.[[27]](#footnote-27)

3.7.3 Responsabilità amministrativa per danno erariale

Fattispecie di responsabilità peculiare per gli enti pubblici è quella amministrativa per danno erariale.

Benché questa **non tocchi direttamente l’organo di revisione** che, per sua natura, non rientra tra i soggetti suscettibili di procurare danno erariale, l’argomento non è privo di interesse per quest’ultimo in quanto è previsto l’obbligo della sua attivazione una volta che il danno sia stato accertato, invitando l’organo competente a provvedere alla relativa denuncia o provvedendovi direttamente in caso di inerzia di questi. L'omessa denunzia da parte dell’organo di revisione comporta l'assunzione della relativa responsabilità qualora ne consegua la prescrizione del diritto al risarcimento derivante dal fatto non denunziato[[28]](#footnote-28).

Il danno erariale sorge quando si verifica un danno economico o un pregiudizio in capo all’ente a seguito di comportamenti commissivi od omissivi. Esso può derivare da danno diretto (come, ad esempio, la perdita di un bene) o indiretto (quale un risarcimento per danno causato a terzi).

Una conseguenza tipica del danno erariale è la responsabilità contabile che ricade in capo ai soggetti che, avendo titolo per maneggiare denaro o cose dell’ente (cc.dd. agenti contabili), li perdano o li sottraggano, generando così un danno patrimoniale all’ente stesso. Questo tipo di responsabilità è, pertanto, propria di figure come l’economo o il tesoriere[[29]](#footnote-29).

La responsabilità per danno erariale si manifesta allorché il comportamento commissivo o omissivo avvenga in presenza dell’elemento soggettivo di dolo o colpa grave.

Fattispecie potenzialmente foriere di danno erariale sono:

* adozione di provvedimenti oltre la scadenza di legge;
* variazioni di bilancio;
* indebitamento irrituale;
* mancato aggiornamento dell’inventario dei beni;
* cancellazione di residui attivi;
* dissesto finanziario;
* riconoscimenti di debiti fuori bilancio.

Il diritto al risarcimento del danno si prescrive in ogni caso in 5 anni, decorrenti dalla data in cui si è verificato l’evento dannoso, ovvero, in caso di occultamento doloso del danno, dalla data della sua scoperta.

3.7.4 L’azione di responsabilità

In materia di responsabilità, il TUEL rinvia alle disposizioni contenute nella L. 14 gennaio 1994, n. 20, che detta le disposizioni fondamentali su giurisdizione e controllo della Corte dei Conti. Questa prevede che la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei Conti in materia di contabilità pubblica è personale e limitata ai fatti e alle omissioni commessi con dolo o colpa grave, ferma restando l'insindacabilità nel merito delle scelte discrezionali.

Il giudizio di responsabilità prende in esame anche il possibile danno all'immagine della pubblica amministrazione che la commissione di un reato può aver provocato, quantificandolo, in via presuntiva, in misura pari al doppio della somma di denaro o del valore patrimoniale di altra utilità illecitamente percepita.

L’azione di responsabilità avviata nei confronti dei revisori non ne comporta automaticamente la decadenza. A tal fine è necessario attendere un eventuale Decreto del Tribunale.

Quando la responsabilità del revisore è concorrente con quella degli amministratori, la rinuncia all’azione di responsabilità nei confronti di questi ultimi comporta l’automatica decadenza anche dell’azione promossa contro i primi.

L’azione di responsabilità nei confronti dei revisori ha prescrizione quinquennale dal momento in cui si verifica o si riconosce il fatto dannoso.

4. Contabilità e bilanci dell’ente

4.1 Il sistema della contabilità finanziaria

I principi contabili della contabilità finanziaria dell’ente locale sono allegati al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 recante disposizioni in materia di armonizzazione dei sistemi contabili.

La contabilità dell’ente si basa sostanzialmente sul principio della competenza finanziaria, ora definita, a seguito della riforma contabile introdotta dal D.Lgs. n. 118/2011, “potenziata”. Tale principio prescrive:

* il criterio di registrazione delle operazioni di accertamento e di impegno con le quali vengono imputate agli esercizi finanziari le entrate e le spese derivanti da obbligazioni (attive e passive) giuridicamente perfezionate;
* il criterio di registrazione degli incassi e dei pagamenti, che devono essere imputati agli esercizi in cui il tesoriere ha effettuato l'operazione.

La contabilità finanziaria rileva le obbligazioni, attive e passive, gli incassi e i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da una amministrazione pubblica, anche se non determinano flussi di cassa effettivi.

4.1.1 Fasi dell’entrata

Il principio contabile applicato n. 4/2 indica specifiche modalità di accertamento e imputazione delle entrate, individuando le seguenti fasi, già previste nel precedente ordinamento contabile:

* accertamento;
* riscossione;
* versamento.

**Accertamento**

L’iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario. L’accertamento delle entrate è effettuato nell’esercizio in cui sorge l’obbligazione attiva con imputazione contabile all’esercizio in cui scade il credito.

L’accertamento di un’entrata comporta la nascita del relativo credito per l’ente. Con l'accertamento dell’entrata sono verificati e attestati, sulla base di idonea documentazione:

* la ragione del credito;
* il titolo giuridico che supporta il credito;
* il soggetto debitore;
* l'ammontare del credito;
* la relativa scadenza.

Con riferimento alle diverse tipologie di entrata la scadenza del credito:

* per le entrate di carattere tributario ed extratributario: coincide con l’esigibilità del credito;
* per le entrate derivanti da trasferimenti e contributi da altre amministrazioni pubbliche: di regola, coincide con l’esercizio finanziario in cui è adottato l’atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento;
* per le entrate derivanti da contributi a rendicontazione: l’accertamento è imputato secondo le seguenti distinte modalità:
* in caso di trasferimenti a rendicontazione erogati da un’amministrazione che adotta il principio della competenza finanziaria potenziata: l’amministrazione beneficiaria del contributo accerta l’entrata con imputazione ai medesimi esercizi in cui l’amministrazione erogante ha registrato i corrispondenti impegni;
* nel caso di trasferimenti erogati a rendicontazione da soggetti che **non** adottano il medesimo principio della competenza finanziaria potenziata: l’ente beneficiario accerta l’entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell’ente erogante, di erogazione del contributo a proprio favore per la realizzazione di una determinata spesa;
* coincide con i termini di pagamento previsti nel permesso di costruire, mentre la registrazione contabile dell’operazione è effettuata al momento del rilascio del permesso.

Sono accertate per intero anche le entrate di **dubbia e difficile esazione**, per le quali non è certa la riscossione integrale, salvo effettuare un accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità (FCDE), vincolando la corrispondente quota dell’avanzo di amministrazione.

L’accertamento presuppone idonea documentazione e si perfeziona mediante l’atto gestionale con il quale vengono verificati ed attestati i requisiti anzidetti e con il quale si dà atto della scadenza del credito in relazione a ciascun esercizio finanziario contemplato nel bilancio di previsione.

**Riscossione**

La riscossione delle entrate consiste nel materiale introito da parte del tesoriere o di altri eventuali incaricati della riscossione delle somme dovute all’ente e può avvenire:

* mediante versamento diretto presso la tesoreria comunale;
* mediante versamento su conto corrente postale intestato all’ente presso la tesoreria;
* a mezzo di incaricati della riscossione;
* mediante versamenti con moneta elettronica (bancomat, carta di credito, ecc.);
* a mezzo di casse interne, ivi compresa la cassa economale;
* a mezzo di apparecchiature automatiche.

La riscossione è disposta con l’ordinativo di incasso (reversale) emesso dal servizio finanziario, contenente i seguenti elementi:

* l’indicazione del debitore;
* l’ammontare della somma da riscuotere;
* la causale;
* gli eventuali vincoli di destinazione delle entrate derivanti da legge, da trasferimenti o da prestiti;
* l’indicazione del titolo e della tipologia, distintamente per residui o competenza;
* la codifica di bilancio;
* il numero progressivo;
* l’esercizio finanziario e la data di emissione;
* la codifica SIOPE di cui all’art. 14, L. 13 dicembre 2009, n. 196;
* i codici della transazione elementare di cui agli artt. da 5 a 7, D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118.

Le modalità di attuazione della “riscossione” rispettano i seguenti principi:

* certezza della somma riscossa e del soggetto versante;
* certezza della data del versamento e della causale;
* registrazione cronologica dei versamenti ed immodificabilità delle registrazioni stesse;
* costante verificabilità delle somme incassate e corrispondenza delle giacenze con le scritture contabili;
* obbligo del versamento degli incassi in tesoreria entro termini definiti dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi;
* divieto di diverso utilizzo delle somme giacenti;
* tracciabilità delle operazioni nel caso di utilizzo di strumenti informatici anche in riferimento all’identificazione degli operatori.

Gli ordinativi di incasso sono sottoscritti dal responsabile del servizio finanziario o da altro dipendente individuato dal regolamento di contabilità e sono trasmessi al tesoriere che provvede alle operazioni contabili di sua competenza.

Il tesoriere deve accettare la riscossione di ogni somma anche in assenza degli ordinativi di incasso. In tal caso, deve darne comunicazione all’ente che deve provvedere alla relativa regolarizzazione mediante emissione della reversale a copertura.

Gli ordinativi di incasso non riscossi entro il termine dell’esercizio sono restituiti dal tesoriere all’ente per l’annullamento e la successiva emissione nell’esercizio successivo in conto residui.

**Versamento**

Il versamento rappresenta l’ultima fase dell’entrata e consiste nel trasferimento delle somme riscosse nelle casse dell’ente entro i termini previsti dalla convenzione con il tesoriere. In questa fase gli incaricati della riscossione versano al tesoriere quanto incassato.

Gli incaricati interni, designati con provvedimento formale dell'amministrazione, versano le somme riscosse presso la tesoreria dell'ente con cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiori ai 15 giorni lavorativi.

Nel caso in cui la riscossione sia effettuata dal tesoriere, la stessa coincide con la fase del versamento.

4.1.2 Fasi della spesa

Va innanzitutto premesso che ogni procedimento amministrativo che comporta delle spese deve trovare, fin da subito, una copertura finanziaria e deve essere prenotato nelle scritture contabili dell'esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Le fasi della spesa sono le seguenti:

* impegno;
* liquidazione;
* ordinazione;
* pagamento.

**Impegno**

L'impegno costituisce la prima fase del procedimento di spesa. Con l'impegno della spesa, a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, vengono determinate:

* la ragione del debito;
* la somma da pagare;
* il soggetto creditore;
* la specificazione del vincolo costituito sullo stanziamento di bilancio;
* la relativa scadenza.

Il responsabile che adotta l’atto di impegno deve verificare la coerenza dell’operazione con il sistema delle poste di bilancio che l’autorizzano, nonché la corretta applicazione delle norme dell’ordinamento finanziario e contabile.

Il provvedimento di impegno deve indicare l'intero importo della spesa, mentre la registrazione che ne consegue avviene nel momento in cui l'impegno è giuridicamente perfezionato, con imputazione agli esercizi finanziari in cui le singole obbligazioni passive risultano esigibili. Possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario unicamente le spese per le quali sia scaduta la relativa obbligazione giuridica.

Non possono essere assunte obbligazioni concernenti spese correnti per esercizi non considerati nel bilancio di previsione, a meno delle spese derivanti da contratti:

* di somministrazione;
* di locazione;
* di leasing operativo;
* relativi a prestazioni periodiche o continuative di servizi di cui all’art. 1677 C.C.;
* delle spese correnti correlate a finanziamenti comunitari;
* delle rate di ammortamento.

Con l’approvazione del bilancio di previsione e successive variazioni vengono automaticamente impegnate:

* le spese per il trattamento economico tabellare già attribuito ai dipendenti e gli oneri relativi;
* le rate di ammortamento di mutui e prestiti, interessi e oneri accessori nei casi in cui non si sia provveduto all'impegno nell'esercizio in cui il contratto di finanziamento è stato perfezionato;
* le spese dovute per contratti di somministrazione riguardanti prestazioni continuative, nei casi in cui l'importo dell'obbligazione sia definita contrattualmente. Se l'importo dell'obbligazione non è predefinito nel contratto, con l'approvazione del bilancio si provvede alla prenotazione della spesa, per un importo pari al consumo dell'ultimo esercizio per il quale l'informazione è disponibile.

Tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate devono essere registrate nelle scritture contabili quando l’obbligazione è perfezionata, con imputazione all’esercizio in cui l’**obbligazione viene a scadenza**, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità finanziaria. Non possono essere riferite ad un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere, nello stesso esercizio, la relativa obbligazione giuridica.

Le spese sono registrate anche se non determinano movimenti di cassa effettivi.

I provvedimenti di prenotazione di spesa corrente per i quali, entro il termine dell’esercizio, non si è perfezionata l’obbligazione decadono e costituiscono economie di bilancio.

**Liquidazione**

Con la liquidazione si determina la somma da pagare, nei limiti dell’impegno assunto.

La liquidazione della spesa compete all’ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa ed è disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla regolarità della fornitura o della prestazione e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini ed alle condizioni pattuite.

L’atto di liquidazione è sottoscritto dal responsabile del servizio proponente che, sulla base della documentazione giustificativa, riconosce il diritto acquisito del creditore e dispone la liquidazione in suo favore.

**Ordinazione**

L’ordinazione consiste nella disposizione impartita al tesoriere, tramite mandato, di provvedere al pagamento del debito.

I mandati di pagamento sono sottoscritti dal dipendente dell’ente individuato dal regolamento di contabilità e sono trasmessi al tesoriere, il quale provvede agli adempimenti contabili di competenza. Ogni mandato di pagamento deve contenere i seguenti elementi:

* il numero progressivo del mandato per esercizio finanziario;
* la data di emissione;
* l'indicazione della missione, del programma e del titolo di bilancio cui è riferita la spesa e la relativa disponibilità, distintamente per residui o competenza e cassa;
* la codifica di bilancio;
* l'indicazione del creditore;
* l'ammontare della somma dovuta e la scadenza, qualora sia prevista dalla legge o sia stata concordata con il creditore;
* la causale e gli estremi dell'atto esecutivo che legittima l'erogazione della spesa;
* le eventuali modalità agevolative di pagamento, se richieste dal creditore;
* il rispetto degli eventuali vincoli di destinazione stabiliti per legge o relativi a trasferimenti o ai prestiti;
* la codifica SIOPE di cui all’art. 14, L. 31 dicembre 2009, n. 196;
* i codici della transazione elementare di cui agli artt. da 5 a 7, D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118;
* l'identificazione delle spese non soggette al controllo dei dodicesimi, in caso di esercizio provvisorio.

Il mandato di pagamento è controllato, per quanto attiene alla sussistenza dell'impegno e della liquidazione e al rispetto dell'autorizzazione di cassa, dal servizio finanziario, che provvede altresì alle operazioni di contabilizzazione e di trasmissione al tesoriere.

Nei casi espressamente previsti dalla legge, è possibile che il tesoriere provveda direttamente al pagamento di somme prima dell’emissione del mandato da parte dell’ente. In ogni caso, l’ente emette il mandato ai fini della regolarizzazione entro 30 giorni dal pagamento (anche nel caso di esercizio provvisorio).

**Pagamento**

Il pagamento rappresenta la materiale estinzione del debito. Con esso il tesoriere dell’ente dà esecuzione all’ordine contenuto nel mandato di pagamento con le modalità indicate nello stesso e nel rispetto delle norme regolamentari e della convenzione di tesoreria.

Il pagamento è imputato contabilmente all’esercizio in cui il tesoriere lo effettua, anche se la comunicazione è pervenuta all’ente nell’esercizio successivo.

Con il pagamento si conclude l’iter della spesa.

4.2 Il sistema di tesoreria

La disciplina concernente la gestione della Tesoreria degli Enti locali ha subìto diverse modifiche nel corso del tempo. Dal 2012 è stata reintrodotta la “tesoreria unica” (istituita inizialmente nel 1984 dall’art. 1, L. n. 720/84 e temporaneamente modificata dal 1997 al 2012 dalla c.d. “tesoreria unica mista”).

La reintroduzione del sistema di “tesoreria unica” si è resa necessaria al fine di ridurre l’emissione del debito pubblico statale e, conseguentemente, gli oneri finanziari a carico dello Stato. Il sistema prevedeva originariamente che le entrate proprie degli enti ed organismi assoggettati, di carattere tributario ed extratributario, per vendita di beni e prestazioni di servizi, per canoni, sovracanoni e indennizzi, o derivanti da altri introiti provenienti dal settore privato, dovessero essere versate in contabilità speciale fruttifera presso le Sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato. Le altre entrate, comprese quelle provenienti da mutui, dovevano affluire in contabilità speciale infruttifera, nella quale dovevano altresì essere versate direttamente le assegnazioni, i contributi e quanto altro proveniente dal bilancio dello Stato. In attuazione di questa speciale regolamentazione, il Tesoriere dell’Ente si limitava a curare pagamenti e riscossioni, attivando l’anticipazione di cassa in caso di mancanza di fondi nelle contabilità speciali. Quando l’ente poneva in essere operazioni di pagamento esse erano addebitate in primo luogo alla contabilità speciale fruttifera, fino all’esaurimento dei relativi fondi. In fase di prima applicazione della norma, gran parte delle risorse dell’ente proveniva dallo Stato e, pertanto, le somme affluivano sulla contabilità speciale infruttifera dove non vi era la possibilità di percepire interessi.

L’art. 7, D.L. n. 279/97 ha poi introdotto la c.d. “tesoreria unica mista”; le contabilità speciali infruttifere rimanevano pressoché inalterate. Veniva, infatti, previsto che le entrate costituite da assegnazioni, contributi e quanto altro proveniente direttamente dal bilancio dello Stato dovessero essere versate, per le Regioni, le Province autonome e gli enti locali, nelle contabilità speciali infruttifere ad essi intestate presso le Sezioni di Tesoreria provinciale dello Stato, comprese quelle provenienti da operazioni di indebitamento assistite, in tutto o in parte, da interventi finanziari dello Stato, sia in conto capitale che in conto interessi, nonché quelle connesse alla devoluzione di tributi erariali alle regioni a statuto speciale e alle province autonome di Trento e di Bolzano. Tuttavia, le disponibilità derivanti dalle entrate diverse da quelle citate erano escluse dal riversamento nella tesoreria statale e dovevano essere prioritariamente utilizzate per i pagamenti disposti dagli enti. Gli enti potevano, in tale periodo, gestire autonomamente le proprie risorse finanziarie, realizzando sulle somme in giacenza proventi derivanti dai tassi d’interesse riconosciuti dal tesoriere rispetto a quelli precedentemente riconosciuti dalla Banca d’Italia.

L’art 35, c. 8, D.L. n. 1/2012 ha previsto il ritorno alla “tesoreria unica” secondo le regole del 1984, sospendendo pertanto il regime di “tesoreria unica mista” fino al 31 dicembre 2017. Termine, quest’ultimo, prorogato a seguito dell’entrata in vigore della L. 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio per il 2018) che rinvia la sospensione della “tesoreria unica mista” al 31 dicembre 2021. Ora, il c. 636 dell’art. 1 della legge di bilancio per il 2022 (L. 30 dicembre 2021, n. 234) proroga ulteriormente il sistema a tutto il 31 dicembre 2025.

In questo periodo agli enti e organismi pubblici soggetti al regime di cui all’art. 7 si applicano le disposizioni di cui all’art. 1, L. n. 720/1984 e le relative norme amministrative di attuazione. Restano escluse dall’applicazione della disposizione in parola le disponibilità dei predetti enti e organismi pubblici rivenienti da operazioni di mutuo, prestito e ogni altra forma di indebitamento non sorrette da alcun contributo in conto capitale o in conto interessi da parte dello Stato, delle Regioni e delle altre pubbliche amministrazioni.

4.3 L’armonizzazione contabile

Le esigenze di coordinamento delle finanza pubblica impongono una rappresentazione uniforme dei fenomeni ai vari livelli di governo interni (Stato, Regioni ed enti locali) ed europei.

Con l’armonizzazione contabile si è attuato il processo di riforma degli ordinamenti contabili pubblici diretto a rendere i bilanci **omogenei, confrontabili e aggregabili**, in quanto elaborati con le stesse metodologie e criteri contabili.

La contabilità finanziaria rimane il sistema contabile fondamentale ai fini autorizzatori e di rendicontazione della gestione, rilevando le obbligazioni attive e passive, gli incassi e i pagamenti riguardanti tutte le transazioni poste in essere da un’amministrazione pubblica.

A decorrere dal 2015 gli enti che nel 2014 hanno partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78, D.Lgs. n. 118/2011 adottano gli schemi di bilancio di cui al c. 1 dell’art. 11 dello stesso decreto che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria; ad essi andavano affiancati, nel 2015, con funzione conoscitiva, gli schemi di bilancio e di rendiconto vigenti nel 2014 (salvo gli allegati n. 17, 18 e 20 del D.P.R. n. 194/1996 che potevano non essere compilati).

A decorrere dal 2016 gli enti di cui all'art. 2, D.Lgs. 118/2011 adottano gli schemi di bilancio previsti dal c. 1 dell’art. 11 che assumono valore a tutti gli effetti giuridici, anche con riguardo alla funzione autorizzatoria.

Di seguito, a confronto, gli schemi di bilancio previsti dal decreto 118/2011 e dal decreto 194/1996, riassunti per titoli:

|  |  |
| --- | --- |
| **Entrate** | |
| **D.Lgs. 23/06/2011, n. 118** | **D.P.R. 31/01/1996, n. 194** |
| **Titolo 1**  Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa | **Titolo 1**  Entrate tributarie |
| **Titolo 2**  Trasferimenti correnti | **Titolo 2**  Entrate derivanti da contributi e trasferimenti correnti dello Stato, della regione e di altri enti pubblici anche in rapporto all'esercizio di funzioni delegate dalla regione |
| **Titolo 3**  Entrate extratributarie | **Titolo 3**  Entrate extratributarie |
| **Titolo 4**  Entrate in conto capitale | **Titolo 4**  Entrate derivanti da alienazioni, da trasferimenti di capitale e da riscossioni di crediti |
| **Titolo 5**  Entrate da riduzione di attività finanziarie |
| **Titolo 6**  Accensione Prestiti | **Titolo 5**  Entrate derivanti da accensioni di prestiti |
| **Titolo 7**  Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere |
| **Titolo 9**  Entrate per conto di terzi e partite di giro | **Titolo 6**  Entrate servizi per conto terzi |

|  |  |
| --- | --- |
| **Spesa** | |
| **D.Lgs. 23/06/2011, n. 118** | **D.P.R. 31/01/1996, n. 194** |
| **Titolo 1**  Spese correnti | **Titolo 1**  Spese correnti |
| **Titolo 2**  Spese in conto capitale | **Titolo 2**  Spese in conto capitale |
| **Titolo 3**  Spese per incremento di attività finanziarie |
| **Titolo 4**  Rimborso Prestiti (presente solo nella Missione 50) | **Titolo 3**  Spese rimborso prestiti |
| **Titolo 5**  Chiusura anticipazioni ricevute da istituto tesoriere/cassiere (presente solo nella Missione 60) |
| **Titolo 7**  Spese per conto terzi e partite di giro (presente solo nella Missione 99) | **Titolo 4**  Spese per servizio per conto terzi |

Il nuovo schema di bilancio per gli enti territoriali non contempla il titolo 8 dell’entrata e il titolo 6 della spesa, riservati ad altre tipologie di enti.

Nel nuovo sistema contabile vengono definitivamente **distinti il momento in cui entrate e spese sono, rispettivamente, accertabili e impegnabili** (e, quindi, registrabili nella contabilità dell’ente) **rispetto a quello della loro imputazione a bilancio.**

4.3.1 Accertamento e imputazione delle entrate

Nel bilancio di previsione le entrate sono aggregate in:

* **titoli**: rappresentano la fonte di provenienza delle entrate;
* **tipologie**: individuano la natura delle entrate, nell’ambito di ciascuna fonte;
* **categorie**: dettagliano l’oggetto dell’entrata; nell’ambito di ciascuna categoria è data separata evidenza delle entrate non ricorrenti, eventualmente anche per quote.

Esempio di dettaglio di un’entrata nel bilancio di previsione è dato dal seguente schema:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Titolo** | **Tipologia** | **Categoria** |
| Titolo I - Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa | Imposte e tasse e proventi assimilati | Imposta municipale propria |

Ai fini della gestione (nel Piano Esecutivo di Gestione) e rendicontazione, le categorie possono essere ulteriormente articolate in capitoli e articoli.

A seconda che l’acquisizione dell’entrata sia prevista a regime ovvero limitata a uno o più esercizi, si distingue tra:

* **entrate ricorrenti**: si riferiscono a proventi la cui acquisizione è prevista a regime; si ritiene che possa essere definita “a regime” un’entrata che si presenta con continuità in almeno 5 esercizi, per importi costanti nel tempo;
* **entrate non ricorrenti**: si riferiscono a proventi la cui acquisizione è limitata ad uno o più esercizi; possono essere considerate “non ricorrenti” anche le entrate presenti “a regime” nei bilanci dell’ente, quando presentano importi superiori alla media riscontrata nei 5 esercizi precedenti, per l’importo del superamento di tale media.

L’allegato n. 7 al D.Lgs. n. 118/2011, in considerazione della loro natura, considera **non ricorrenti**:

* donazioni, sanatorie, abusi edilizi e sanzioni;
* condoni;
* gettiti derivanti dalla lotta all'evasione tributaria;
* entrate per eventi calamitosi;
* alienazione di immobilizzazioni;
* accensioni di prestiti;
* contributi agli investimenti, a meno che non siano espressamente definiti "continuativi" dal provvedimento o dalla norma che ne autorizza l'erogazione.

Le altre entrate sono generalmente da considerarsi ricorrenti.

L’identificazione delle entrate di carattere non ricorrente è fondamentale al fine di verificare la solidità degli equilibri su cui si fonda il bilancio. È chiaro, infatti, che un bilancio che si regge su entrate non ricorrenti per finanziare spese ricorrenti rischia di non poter garantire il mantenimento degli equilibri nel corso del tempo.

La classificazione delle entrate è regolamentata dal punto 3 dell’allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011. Esso prevede che l’iscrizione della posta contabile nel bilancio avviene in relazione al criterio della scadenza del credito rispetto a ciascun esercizio finanziario.

L’accertamento delle entrate è effettuato nell’esercizio in cui sorge l’obbligazione attiva con imputazione contabile all’esercizio in cui scade il credito.

**Entrate gestite attraverso ruoli ordinari**

Le entrate gestite attraverso ruoli ordinari (bollettini, liste di carico, ecc.) sono accertate e imputate contabilmente all’esercizio in cui sono emessi il ruolo, l’avviso di liquidazione e accertamento e le liste di carico a condizione che la scadenza per la riscossione sia prevista entro i termini dell’approvazione del rendiconto.

Quelle contabilizzate in precedenza, per ragioni di prudenza, per cassa (ovvero nell’esercizio del loro effettivo incasso) possono essere accertate per cassa fino al loro esaurimento.

**Ruoli coattivi**

In quanto relativi ad entrate già accertate, i ruoli coattivi non comportano l’accertamento di nuove entrate. Le sanzioni e gli interessi ad essi correlati sono accertati per cassa.

**Entrate tributarie riscosse per autoliquidazione**

Le entrate tributarie riscosse per autoliquidazione dei contribuenti sono accertate sulla base delle riscossioni effettuate entro la chiusura del rendiconto e comunque entro la scadenza prevista per l’approvazione del rendiconto.

**Entrate tributarie riscosse attraverso il bilancio dello Stato o di altra amministrazione pubblica**

Sono accertate nell’esercizio in cui è adottato l’atto amministrativo di impegno della corrispondente spesa nel bilancio dello Stato e dell’amministrazione pubblica che ha incassato direttamente il tributo.

**Addizionale IRPEF**

Gli enti locali possono accertare l'addizionale comunale IRPEF per un importo pari a quello accertato nel secondo anno precedente e comunque entro l’ammontare della somma degli incassi dell'anno precedente in c/residui e del secondo anno precedente in c/competenza[[30]](#footnote-30). In caso di modifica delle aliquote, l'importo da accertare, nell'esercizio di riferimento e in quello successivo, è riproporzionato secondo le variazioni deliberate.

In caso di modifica della fascia di esenzione, l’importo da accertare nell’esercizio di riferimento e in quello successivo, è stimato sulla base di una valutazione prudenziale.

In caso di istituzione del tributo, per il primo anno, l’accertamento è effettuato sulla base di una stima prudenziale effettuata dall’ente mediante l’utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.

L'importo da accertare conseguente alle modifiche delle aliquote e della fascia di esenzione, o all'istituzione del tributo, non può essere superiore a quello risultante dall'utilizzo del simulatore fiscale disponibile sul portale del federalismo fiscale.

Da segnalare che al c. 2 della legge di bilancio per il 2022, viene modificato il TUIR, riorganizzando le aliquote IRPEF, rimodulando la detrazione spettante per tipologia di reddito e avvicinando le soglie di reddito per cui spettano tali detrazioni tra le varie tipologie di reddito (lavoro dipendente, lavoro autonomo, pensioni).

**Tassa automobilistica, imposta provinciale di trascrizione, tassa rilascio licenze per caccia e pesca, tributo speciale per conferimento di rifiuti in discarica e imposta sulle assicurazioni RCA (esclusi i ciclomotori)**

Tali entrate sono accertate per cassa.

**Entrate da lotta all’evasione**

Sono accertate per cassa anche le entrate derivanti dalla lotta all'evasione delle entrate tributarie riscosse per cassa, salvo che la lotta all'evasione sia attuata attraverso l'emissione di avvisi di liquidazione e di accertamento, ruoli e liste di carico, accertate sulla base di documenti formali emessi dall'ente e imputati all'esercizio in cui l'obbligazione scade.

**Credito IVA**

La contabilità finanziaria rileva solo, tra le entrate, l’eventuale credito IVA o l’eventuale debito IVA, tra le spese. L’accertamento del credito IVA è registrato imputandolo nell’esercizio in cui l’ente presenta la richiesta di rimborso o effettua la compensazione.

Il credito imputabile a investimenti finanziati da debito non può essere destinato alla compensazione di tributi o alla copertura di spese correnti. A tale proposito, una quota del risultato di amministrazione pari al credito IVA derivante dall’Investimento finanziato dal debito, è vincolata alla realizzazione di investimenti.

**Credito IRAP**

Se l’ente ha adottato il metodo commerciale e in sede di dichiarazione risulta a credito, l’imputazione avviene nell’esercizio in cui l’ente presenta la richiesta di rimborso.

**Trasferimenti**

Per i trasferimenti correnti provenienti da altre amministrazioni pubbliche la scadenza coincide con l'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di impegno relativo al contributo o al finanziamento. Ogni amministrazione pubblica che impegna spese a favore di altre amministrazioni pubbliche ne deve dare comunicazione ai destinatari.

Nel caso di trasferimenti e contributi erogati da amministrazioni pubbliche che non adottano il principio della competenza finanziaria, la contabilizzazione dell'entrata è determinata in base all'esigibilità della stessa, a prescindere dall'esercizio di imputazione dell'impegno da parte dell'amministrazione erogante.

I contributi a rendicontazione (trasferimenti erogati sulla base della rendicontazione delle spese sostenute) sono soggetti a modalità distinte di accertamento a seconda che l’ente erogante:

* **adotti il principio della competenza finanziaria potenziata**: in tal caso, l'amministrazione beneficiaria accerta l'entrata e la imputa negli stessi esercizi in cui l'amministrazione erogante imputa i corrispondenti impegni. L’ente erogante è tenuto ad impegnare l'intera spesa con imputazione agli esercizi in cui è prevista la realizzazione delle spese da parte dell'ente beneficiario. Conseguentemente, l'ente beneficiario ha titolo ad accertare le entrate, con imputazione ai medesimi esercizi cui sono stati registrati gli impegni. Nel caso in cui, nel corso della gestione, l'attuazione della spesa subisca un andamento differente rispetto a quello previsto, entrambi gli enti provvedono alle necessarie variazioni in bilancio;
* **non adotti il principio della competenza finanziaria potenziata**: l’ente beneficiario accerta l'entrata a seguito della formale deliberazione, da parte dell'ente erogante, di erogazione del contributo, imputando l'entrata agli esercizi in cui prevede di impegnare la spesa cui il trasferimento è destinato; il diritto di riscuotere il contributo sorge a seguito della realizzazione di detta spesa.

Per quanto riguarda, in particolare, i contributi del Ministero della Giustizia per gli uffici giudiziari, l’accertamento è effettuato sulla base della formale comunicazione di riconoscimento del credito nei confronti del comune da parte del Ministero, a seguito dell’esame della rendicontazione presentata o, in assenza, sulla base dell’effettivo incasso. In ogni caso, è annualmente considerato esigibile il 70% del contributo globalmente erogato nell’anno precedente o nell’ultimo esercizio in cui il Ministero ha erogato il contributo a favore del comune.

Le entrate provenienti dall’Unione Europea sono accertate, distintamente per la quota finanziata direttamente dalla stessa e per la quota di cofinanziamento nazionale, a seguito dell'approvazione, da parte della Commissione Europea, del piano economico-finanziario e sono imputate negli esercizi in cui l'ente ha programmato di eseguire la spesa. L'eventuale erogazione di acconti è accertata per cassa.

**Proventi dei servizi pubblici**

I proventi dei servizi pubblici sono accertati sulla base dell’idonea documentazione che predispone l’ente creditore e imputati all’esercizio in cui il servizio è reso all’utenza; la regola si applica anche nel caso in cui la gestione del servizio sia affidata a terzi.

**Interessi attivi**

Le entrate per interessi attivi sono imputate all’esercizio in cui l’obbligazione risulta esigibile; gli interessi bancari esigibili alla data del 31 dicembre e comunicati nei primi mesi dell’anno successivo possono essere accertati nell’anno successivo, imputando l’entrata all’esercizio precedente, sulla base della comunicazione della banca o dell’incasso verificatosi prima dell’approvazione del rendiconto; le entrate per interessi di mora sono accertate al momento dell’incasso.

**Gestione dei beni pubblici**

Le entrate derivanti dalla gestione dei beni immobili, quali locazioni e concessioni, sono accertate sulla base dell’idonea documentazione predisposta dall’ente e imputate all’esercizio in cui l’entrata è esigibile.

Le entrate derivanti da concessioni pluriennali che non garantiscono accertamenti costanti negli esercizi e costituiscono entrate straordinarie non ricorrenti sono considerate vincolate al finanziamento di interventi di investimento.

**Entrate da sanzioni codice della strada**

Con riferimento ai proventi derivanti dalle sanzioni per violazione al Codice della Strada, il legislatore ha introdotto un vincolo di specifica destinazione, al fine di correlare parte delle somme previste ed introitate ad interventi di miglioramento della circolazione stradale.

L’accertamento delle sanzioni avviene:

* alla data di notifica del verbale (in quanto la notifica del verbale, come la contestazione immediata, rende l’obbligazione esigibile);
* qualora il trasgressore provveda al pagamento immediato (ossia in assenza di notifica), l’accertamento avviene per cassa;
* per le sanzioni non riscosse, che diventano titolo esecutivo dopo 60 giorni, si provvede ad integrare l’accertamento originario con le maggiori somme iscritte a ruolo; è possibile accertare per cassa le maggiori entrate derivanti da interessi e sanzioni per ritardato pagamento;
* per le sanzioni archiviate/annullate in autotutela, si provvede alla riduzione dell’accertamento originario;
* per le entrate che, negli esercizi precedenti a quello di entrata in vigore dei nuovi principi contabili, sono state accertate per cassa si continua, fino al loro esaurimento, con l’accertamento per cassa.

**Alienazioni di beni immobili**

L’accertamento è effettuato al momento del rogito, con imputazione all’esercizio previsto nel contratto per l’esecuzione dell’obbligazione pecuniaria. Se l’entrata è incassata prima del rogito l’accertamento è registrato per cassa.Nel caso in cui il contratto preveda il pagamento differito è consentito l’accertamento dell’entrata nel primo esercizio se il pagamento non è stabilito oltre i 12 mesi successivi.

Il corrispettivo della cessione è destinato alla spesa di investimento al netto del debito per IVA. Tale principio mira a garantire la copertura finanziaria dell'eventuale posizione debitoria per l’IVA e consente, ai fini degli equilibri di bilancio, di destinare l'entrata iscritta tra le entrate in c/capitale a copertura delle spese correnti per il pagamento dell'IVA. È tuttavia possibile destinare l'entrata corrispondente al debito IVA a copertura dell'IVA dovuta sulle spese di investimento.

Il corrispettivo della cessione di beni immobili può essere destinato anche all’**estinzione anticipata di prestiti**.

**Cessione diritti superficie**

L’accertamento è effettuato al momento del rogito, con imputazione all’esercizio previsto per l’esecuzione dell’obbligazione pecuniaria. Se l’entrata è incassata prima del rogito, l’accertamento è registrato per cassa. Se il diritto di superficie è convertito in un diritto di proprietà, si applicano le norme della cessione dei beni.

**Cessione di altri beni**

L’obbligazione giuridica attiva nasce con il passaggio della proprietà e in tale momento deve essere accertata l’entrata con imputazione all’esercizio previsto per l’esecuzione dell’obbligazione pecuniaria.

**Permessi di costruire**

L’obbligazione per i permessi di costruire è articolata in due quote:

* la prima (oneri di urbanizzazione) è immediatamente esigibile, ed è collegata al rilascio del permesso al soggetto richiedente, salva la possibilità di rateizzazione (eventualmente garantita da fidejussione); essa è pertanto accertata e imputata nell’esercizio in cui avviene il rilascio del permesso;
* la seconda (costo di costruzione) è esigibile nel corso dell’opera ed, in ogni caso, entro 60 giorni dalla conclusione della stessa; essa è pertanto accertata a seguito della comunicazione di avvio lavori e imputata all’esercizio in cui, in ragione delle modalità stabilite dall’ente, viene a scadenza la relativa quota.

**Mutui**

L’ottenimento di un finanziamento rappresenta per l’ente un’entrata da registrare nel titolo VI. L’accertamento è effettuato nel momento di stipula del contratto di mutuo o prestito o, se disciplinata dalla legge, a seguito del provvedimento di concessione del prestito, con imputazione all’esercizio in cui la somma è esigibile, cioè quando il soggetto finanziatore rende disponibile l’importo richiesto. Nei mutui tradizionali la somma è generalmente esigibile al momento della stipula del contratto o all’emanazione del provvedimento.

Solo la quota di rimborso del capitale è imputata al titolo IV della spesa "Rimborso di prestiti".

L'ente beneficiario del mutuo le cui rate di ammortamento sono rimborsate da altra amministrazione pubblica, iscrive il ricavato del mutuo nelle entrate per trasferimenti in conto capitale con vincolo di destinazione agli investimenti. Nel caso in cui il pagamento delle rate risulti effettuato pro-quota da più enti, anche il debito deve essere iscritto pro-quota nei bilanci degli enti coinvolti.

In caso di rinegoziazione dei prestiti, eventuali indennizzi o penalità dell’operazione sono da registrare nella spesa corrente all’atto e al momento temporale in cui si realizza l’operazione di rinegoziazione.

In caso di estinzione anticipata, la spesa sostenuta per rimborsare il capitale va allocata al titolo IV “Rimborso di prestiti”, mentre la spesa relativa agli interessi ancora dovuti o all’eventuale indennizzo o penalità va inserita nel titolo I.

**Apertura di credito**

Nel caso di finanziamenti attivati con aperture di credito, che si consolidano in mutui passivi a seguito dell'effettiva necessità di liquidità, l'accertamento è effettuato in relazione agli effettivi utilizzi. Gli importi dei singoli accertamenti e i relativi esercizi di imputazione dell'entrata corrispondono a quelli degli impegni effettuati per la corrispondente spesa di investimento, in base al relativo cronoprogramma di spesa.

**Leasing**

Il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono operazioni di indebitamento che finanziano l’investimento in base al principio della prevalenza della sostanza sulla forma. Pertanto, si adottano le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito. In sostanza, al momento della consegna del bene oggetto del contratto, si rileva il debito pari all'importo oggetto di finanziamento, costituito dal valore iniziale del bene, da iscrivere tra le "Accensioni di prestiti" e l'acquisizione del bene tra le spese di investimento.

Al momento del pagamento dei canoni periodici si rilevano sia gli interessi passivi impliciti (da imputare tra le spese correnti), sia la quota di finanziamento rimborsata (da imputare tra i rimborsi di prestiti).

La spesa per l'esercizio del riscatto è registrata tra le spese di investimento.

Per contro, il leasing operativo viene qualificato come “leasing di godimento”, ove i canoni non contengono alcuna porzione di prezzo, costituendo il corrispettivo del godimento ed essendo ragguagliati al valore di utilizzazione del bene.

**Contratti derivati**

In caso di contratti derivati si rilevano separatamente i flussi finanziari riguardanti il debito originario rispetto ai saldi differenziali attivi o passivi rilevati nel bilancio a seguito del contratto derivato.

La regolazione annuale di differenze di flussi di interessi è rilevata rispettivamente, per l’entrata, nel Titolo III e, per la spesa, nel Titolo I del bilancio. L’eventuale differenza positiva costituisce una quota vincolata dell’avanzo di amministrazione, destinata a garantire i rischi futuri del contatto o direttamente destinabile al finanziamento di investimenti o alla riduzione del debito.

Nel caso di estinzione anticipata di un derivato, la somma ricevuta o pagata, corrispondente al valore di mercato rispettivamente positivo o negativo al momento della risoluzione (c.d. *mark to market*) è imputata, in caso di valore positivo, nel Titolo III delle entrate e, in caso di valore negativo, nel Titolo I delle spese.

In caso di *mark to market* positivo è necessario stanziare in bilancio un accantonamento per un valore corrispondente alle entrate accertate, con riferimento al quale non è possibile impegnare e pagare. La conseguente economia di bilancio costituisce quota vincolata del risultato di amministrazione, fino a completa estinzione di tutti i derivati contratti dall'ente, a copertura di eventuali futuri *mark to market* negativi.

Qualora, dopo aver estinto tutti i debiti coperti da derivati e dopo avere estinto tutti i contratti collegati, residui una quota positiva di *mark to market*, quest'ultima è destinata alla riduzione dell'indebitamento generale. In alternativa, l’art. 1, c. 787, L. n. 178/2020 ha introdotto la possibilità di utilizzo della medesima eccedenza a riduzione del disavanzo 2020 o 2021 derivante dalle minori entrate registrate a seguito dell’epidemia da COVID-19.

**Anticipazione di tesoreria**

L'anticipazione di tesoreria ha lo scopo di fronteggiare lo sfasamento temporale che può verificarsi nei flussi delle spese rispetto a quelli delle entrate. Non deve rappresentare una risorsa aggiuntiva per l'ente in quanto si tratta di un affidamento destinato unicamente a garantire l'elasticità di cassa necessaria per lo svolgimento dell'attività ordinaria.

L’anticipazione è attivabile, a norma dell’art. 222 del TUEL, entro il limite massimo dei 3/12 delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti per i comuni, le province, le città metropolitane e le unioni di comuni ai primi 3 titoli di entrata del bilancio e per le comunità montane ai primi 2 titoli. Tale limite, al fine di agevolare il rispetto dei tempi di pagamento, è stato innalzato, con disposizioni successive, a decorrere dal 2015 e fino al 2022, da 3/12 a 5/12 del totale delle suddette entrate. Lo stesso maggior limite è previsto per gli enti locali in dissesto economico-finanziario ai sensi dell'art. 246 del TUEL, che abbiano adottato la deliberazione di aumento delle aliquote e tariffe relative alle imposte e tasse di propria spettanza ai sensi dell'art. 251, c. 1, e che si trovino in condizione di grave indisponibilità di cassa, **certificata congiuntamente dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione**.

Altre disposizioni prevedono la concessione di anticipazioni di liquidità per scopi specifici e a condizioni determinate.

Ai fini contabili si possono delineare, in linea di massima, le seguenti diverse casistiche:

* per le anticipazioni che devono essere chiuse entro l’anno, la natura di “anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive” è rappresentata contabilmente dall’imputazione al medesimo esercizio dell’accertamento dell’entrata derivante dall’anticipazione e dell’impegno di spesa concernente il rimborso;[[31]](#footnote-31)
* per le anticipazioni di liquidità che non devono essere chiuse entro l’anno (a rimborso pluriennale), l’evidenza contabile della natura di “anticipazione di liquidità che non comporta risorse aggiuntive” è costituita dall’iscrizione di un fondo anticipazione di liquidità nel titolo IV della spesa, di importo pari alle anticipazioni di liquidità incassate nell’esercizio e non restituite, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata. Il meccanismo di creazione del fondo con corrispondente accantonamento in ogni caso costituisce strumento di sterilizzazione degli effetti espansivi della spesa e non deve costituire forma surrettizia di copertura di spese;
* per la registrazione delle anticipazioni di liquidità di cui al D.L. 8 aprile 2013, n. 35, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 giugno 2013, n. 4, e successivi rifinanziamenti gli enti locali applicano l’art. 52, c. 1-ter, D.L. 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla L. 23 luglio 2021, n. 106[[32]](#footnote-32);
* per le anticipazioni di cui all’articolo 243-quinquies del TUEL, gli enti locali applicano le modalità di contabilizzazione definite in sede nomofilattica dalla Corte dei Conti (deliberazioni della Sez. Autonomie nn. 33/2015 e 28/2017);
* per le anticipazioni di liquidità concesse a valere sul fondo di rotazione di cui all’art. 243-ter, TUEL, gli enti applicano le modalità di contabilizzazione definite dalla deliberazione della Sez. Autonomie n. 14 del 2013, salva l’ipotesi di cui all’art. 43, D.L. n. 133/2014, il quale prevede che “*Nel caso di utilizzo delle risorse del "Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali" di cui all'articolo 243-ter del decreto legislativo n. 267 del 2000 secondo quanto previsto dal comma 1, gli enti locali interessati iscrivono le risorse ottenute in entrata nel titolo secondo, categoria 01, voce economica 00*, *codice SIOPE 2102. La restituzione delle medesime risorse è iscritta in spesa al titolo primo, intervento 05, voce economica 15, codice SIOPE 1570*”. Al riguardo, si richiama la delibera n. 6 del 2018 della Corte dei Conti – Sez. Reg. di controllo per il Lazio “*L’art. 43 del DL 12 settembre 2014, n. 133 ha successivamente riconosciuto agli enti locali la possibilità di impiegare il fondo non solo con finalità di anticipazione di cassa, ma anche con funzione di copertura, espressamente prevedendo l’utilizzo delle relative risorse tra le misure di cui alla lettera c del comma 6 dell’art. 243-bis necessarie per il ripiano del disavanzo di amministrazione e per il finanziamento dei debiti fuori bilanci.*”

Le entrate derivanti dalle anticipazioni di tesoreria e le corrispondenti spese riguardanti la loro chiusura sono contabilizzate nel rispetto del principio contabile generale n. 4, dell’integrità, a mente del quale le entrate e le spese devono essere registrate per il loro intero importo, al lordo delle correlate spese e entrate.

Gli stanziamenti riguardanti i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria **non hanno** carattere autorizzatorio.

Il principio contabile prevede che le altre anticipazioni di liquidità diverse da quelle che non costituiscono indebitamento, sono registrate tra le accensioni di presiti. Qualora le stesse non siano rimborsate entro l’esercizio, sono registrate come segue:

* le entrate derivanti dall’anticipazione sono accertate nel titolo VI delle entrate “Accensione di prestiti”;
* nel titolo IV di spesa, riguardante il rimborso dei prestiti, è iscritto un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni accertate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata;
* a seguito dell’incasso dell’anticipazione, le rate annuali di rimborso dell’anticipazione sono impegnate con imputazione a ciascuno degli esercizi in cui devono essere pagate (la quota capitale nel titolo IV del rimborso prestiti e la quota interessi nel titolo I delle spese correnti). Per gli esercizi ancora non gestiti, si predispone l’impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento dell’anticipazione;
* il fondo di cui al secondo punto è iscritto in entrata del bilancio dell’esercizio successivo, come quota del risultato di amministrazione presunto, per un importo corrispondente al fondo risultante dal relativo prospetto dimostrativo, ed è reiscritto in spesa al netto del rimborso dell’anticipazione effettuato nell’esercizio.

**Entrate per conto terzi e partite di giro**

Le obbligazioni giuridicamente perfezionate che danno luogo ad entrate per conto terzi e relative a partite di giro sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non in quello in cui la stessa è esigibile, in deroga al principio contabile generale.

4.3.2 Impegno e imputazione delle spese

Ogni procedimento amministrativo che comporta spesa deve trovare, fin dall’avvio, la relativa attestazione di copertura finanziaria ed essere prenotato nelle scritture contabili relative all’esercizio individuato nel provvedimento che ha originato il procedimento di spesa.

Nel bilancio di previsione le spese sono aggregate in:

* **missioni**: rappresentano le funzioni principali e gli obiettivi strategici perseguiti dalle amministrazioni utilizzando risorse finanziarie, umane e strumentali a ciò destinate;
* **programmi**: esprimono gli aggregati omogenei di attività volte a perseguire gli obiettivi definiti nell’ambito delle missioni;
* **titoli**: suddividono le spese in correnti e c/capitale.

Ogni missione è declinata nei propri programmi.

Nella contabilità dell’ente i titoli sono ulteriormente dettagliati in macro aggregati, capitoli e articoli:

* **macroaggregati**: sono un’articolazione dei programmi secondo la natura economica della spesa;
* **capitoli e articoli**: sono ripartizioni dei macroaggregati ai fini della gestione.

L'imputazione dell'impegno avviene seguendo le regole di cui al punto 5 dell’allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, di seguito sintetizzate.

Anche per le spese è prevista la distinzione fra spese ricorrenti e non ricorrenti.

L’allegato n. 7 al D.Lgs. n. 118/2011 riconosce come spese da considerarsi comunque **non ricorrenti** quelle relative a:

* consultazioni elettorali o referendarie locali;
* ripiani di disavanzi pregressi di aziende e società e gli altri trasferimenti in c/capitale;
* eventi calamitosi;
* sentenze esecutive ed atti equiparati;
* investimenti diretti;
* contributi agli investimenti.

Di seguito, una breve disamina del trattamento contabile delle principali voci di spesa.

**Spesa di personale**

All’inizio dell’esercizio di riferimento si impegna automaticamente la spesa relativa al personale per l’importo risultante dai cc.dd. “tabellari”, anche se si tratta di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica.

La spesa per i rinnovi contrattuali, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell’ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, è imputata nell’esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale (è, tuttavia, consigliato un accantonamento annuale al fondo rinnovi contrattuali, nelle more del rinnovo del nuovo CCNL).

Le spese relative al trattamento accessorio e premiante, liquidate nell’esercizio successivo a quello cui si riferiscono, sono stanziate e impegnate in tale esercizio. Alla sottoscrizione della contrattazione integrativa si impegnano le obbligazioni relative al trattamento stesso accessorio e premiante, imputandole contabilmente agli esercizi del bilancio di previsione in cui tali obbligazioni scadono o diventano esigibili. Alla fine dell’esercizio, nelle more della sottoscrizione della contrattazione integrativa, sulla base della formale delibera di costituzione del fondo, vista la certificazione dei revisori, le risorse destinate al finanziamento del fondo risultano definitivamente vincolate.

Gli impegni di spesa riguardanti gli incentivi per le funzioni tecniche di cui all’art. 113, D.Lgs. n. 50/2016[[33]](#footnote-33), compresi i relativi oneri contributivi ed erariali, sono assunti a carico degli stanziamenti di spesa riguardanti i medesimi lavori, servizi e forniture cui si riferiscono, nel titolo II della spesa ove si tratti di opere o nel titolo I, nel caso di servizi e forniture.

Per quanto riguarda gli incentivi all’avvocatura, trattandosi di obbligazioni condizionate all’esito del giudizio favorevole per l’ente, si devono accantonare le risorse stanziando nell’esercizio le relative spese che, in assenza di impegno, confluiranno nell’avanzo vincolato. L’impegno potrà essere effettuato solo dopo la conclusione del giudizio, ai fini della liquidazione di quando dovuto.

**Acquisto di beni e servizi**

L'imputazione dell'impegno per acquisto di beni e servizi avviene:

* nell’esercizio in cui risulta adempiuta completamente la prestazione da cui scaturisce l’obbligazione per la spesa corrente;
* negli esercizi considerati nel bilancio di previsione, per la quota annuale della fornitura di beni e servizi nel caso di contratti di affitto e di somministrazione e altre forniture periodiche ultrannuali.

**Aggi corrisposti sui ruoli**

Gli aggi corrisposti sui ruoli sono imputati nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate per un importo pari a quello previsto nella convenzione per la riscossione dei tributi applicato all’ammontare delle entrate accertato, al netto dell’eventuale relativo accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità.

**Gettoni di presenza dei componenti del consiglio**

Gli impegni sono imputati nell’esercizio in cui è resa la prestazione anche se le spese sono liquidate e pagate nell'esercizio successivo.

**Commissioni per l'alienazione di beni, titoli e partecipazioni**

Le spese sono imputate nello stesso esercizio in cui le corrispondenti entrate sono accertate. La contabilizzazione viene effettuata anche nel caso di assenza di un pagamento effettivo.

**Spesa relativa a trasferimenti**

L’imputazione dell’impegno avviene:

* nell'esercizio finanziario in cui è adottato l'atto amministrativo di attribuzione del contributo; se l'atto amministrativo prevede espressamente le scadenze in cui il trasferimento è erogato, l'impegno è imputato negli esercizi in cui l'obbligazione viene a scadenza;
* nel caso di contributi in conto interessi o contributi correnti pluriennali, negli esercizi finanziari in cui scadono le singole obbligazioni, individuati sulla base del piano di ammortamento del prestito;
* per i contributi agli investimenti e trasferimenti in conto capitale, con le stesse modalità di contabilizzazione previste per i trasferimenti correnti.

**Utilizzo di beni di terzi**

L'imputazione dell'impegno si realizza per l'intero onere dell'obbligazione perfezionata, con imputazione negli esercizi in cui l'obbligazione giuridica passiva viene a scadere.

**Incarichi a legali**

Gli impegni derivanti dal conferimento di incarichi a legali esterni, la cui esigibilità non è determinabile, sono imputati all’esercizio in cui il contratto è firmato, in deroga al principio generale, al fine di garantire la copertura della spesa.

Se l’obbligazione non è esigibile in sede di rendiconto, si provvede alla cancellazione dell’impegno ed alla sua reimputazione all’esercizio in cui si prevede che sarà esigibile.

Nell’esercizio in cui l’impegno è cancellato si iscrive, tra le spese, il fondo pluriennale vincolato, al fine di consentire la copertura dell’impegno nell’esercizio in cui l’obbligazione sarà imputata.

**Interessi passivi**

Sono imputati negli esercizi in cui l’obbligazione giuridica passiva viene a scadere. Quelli derivanti da operazioni di indebitamento sono imputati nell’anno in cui scade l’obbligazione giuridica in funzione del piano di ammortamento.

**Debito per IVA**

Il debito per IVA è imputato nell’esercizio in cui è presentata la dichiarazione o, se il versamento è effettuato durante l’anno, nell’esercizio in cui è effettuato il versamento.

Le spese effettuate nell'ambito di attività commerciali soggette al meccanismo dell'inversione contabile (*reverse charge*) sono registrate in contabilità finanziaria come segue:

* la spesa concernente l'acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l'importo comprensivo di IVA;
* si accerta un'entrata pari all'IVA derivante dall'operazione di inversione contabile;
* si emette un ordine di pagamento a favore del fornitore per l'importo fatturato al lordo dell'IVA con contestuale ritenuta per l'importo dell'IVA;
* a fronte della ritenuta IVA si provvede all'emissione di una reversale in entrata di pari importo;
* alle scadenze per la liquidazione dell'IVA, l'ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito, impegna la relativa spesa.

**Debito per IRAP**

Il debito per IRAP segue lo stesso criterio della voce di spesa alla quale l’IRAP è riferita.

**Spese per investimenti**

Le spese di investimento sono impegnate negli esercizi in cui scadono le singole obbligazioni passive previste nel contratto o nella convenzione avente ad oggetto l’investimento, sulla base del relativo cronoprogramma. Anche in caso di mancanza di cronoprogramma, l'imputazione è effettuata nel rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata, in considerazione dell'esigibilità della spesa.

In caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, è necessario registrare la spesa imputandola interamente all'esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell'ente e impegnando il rimborso del prestito, con imputazione agli esercizi secondo le scadenze previste contrattualmente.

**Concessioni di credito**

Le concessioni di credito possono essere costituite:

* da anticipazioni di liquidità nei confronti dei propri enti ed organismi strumentali e delle proprie società controllate o partecipate (da estinguere entro un anno e non rinnovabili);
* dalla concessione di finanziamenti nei casi espressamente previsti dalla legge (compresi i fondi di rotazione).

Nel caso di concessioni di liquidità, l’impegno di spesa ed il corrispondente accertamento di entrata (tra le riscossioni di crediti) sono imputati al medesimo esercizio.

Le concessioni di finanziamento sono impegnate nell’esercizio finanziario in cui viene adottato il relativo atto amministrativo. Nel caso in cui l’atto amministrativo preveda espressamente le modalità temporali e le scadenze in cui il finanziamento è erogato, l’impegno è imputato negli esercizi in cui l’obbligazione viene a scadenza.

**Concessione di garanzie**

Il trattamento delle garanzie fornite dall’ente sulle passività emesse da terzi è il seguente:

* al momento della concessione della garanzia, in contabilità finanziaria non si effettua alcuna contabilizzazione;
* nel rispetto del principio della prudenza, il principio contabile consiglia un accantonamento tra le spese correnti, tra i “Fondi di riserva e altri accantonamenti”, nell’esercizio in cui la garanzia è concessa, a copertura dell’eventuale onere a carico dell’ente in caso di escussione del debito garantito.

In caso di escussione della garanzia riguardante una rata, l’ente garante:

* impegna e paga, tra le concessioni di crediti, la spesa necessaria a saldare la rata richiesta dal finanziatore che ha attivato la garanzia. La spesa è imputata alla voce del piano dei conti riguardante la concessione di crediti al comparto di appartenenza del debitore originario in deroga al principio generale che richiede l’imputazione della spesa all’effettivo destinatario della stessa;
* accerta il credito nei confronti del debitore originario, in quanto non è consentito rinunciare al diritto di rivalsa, imputandolo all’esercizio in corso;
* stanzia nella spesa un fondo rischi per escussione per l’intero importo del credito di cui al punto precedente.

Ai sensi di quanto previsto dal c. 17, dell’art. 3, L. 24 dicembre 2003, n. 350, a seguito della terza richiesta consecutiva di pagare le annualità di un prestito garantito, il residuo debito oggetto della garanzia è registrato come debito dell’ente, fermo restando il diritto di credito nei confronti del debitore originario.

**Rimborso di prestiti**

Gli impegni riguardanti la spesa per il rimborso di prestiti (quota capitale) sono imputati al bilancio dell'esercizio in cui viene a scadenza l’obbligazione giuridica corrispondente alla rata di ammortamento annuale sulla base del piano di ammortamento; per gli esercizi non gestiti nel bilancio di previsione, si predispone l'impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento.

Gli impegni sono effettuati a seguito dell'effettiva erogazione del prestito o della messa a disposizione del finanziamento.

**Spese per conto terzi e partite di giro**

Le obbligazioni giuridicamente perfezionate che danno luogo a spese per conto terzi e relative a partite di giro sono registrate e imputate all'esercizio in cui l'obbligazione è perfezionata e non in quello in cui la stessa è esigibile, in deroga al principio contabile generale.

4.3.3 Accantonamenti a fondi e vincoli

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

Il principio contabile applicato n. 4/2, al punto 3.3, prevede che le entrate di difficile esazione, per le quali non sia certa la riscossione integrale, siano accertate per l’intero importo del credito. A fronte di tali accertamenti è effettuato un accantonamento ad un fondo denominato “Fondo crediti di dubbia esigibilità” (FCDE). Tale accantonamento, divenuto obbligatorio con l’entrata in vigore del D.Lgs n. 118/2011, è destinato ad evitare l’utilizzo di entrate per le quali risulta dubbia e difficile la possibilità di realizzo e trova collocazione tra le spese di parte corrente nel bilancio di previsione.

Il primo accantonamento di una quota del risultato di amministrazione al fondo crediti di dubbia esigibilità è stato eseguito in occasione del riaccertamento straordinario dei residui, con riferimento all’importo complessivo dei residui attivi risultanti dopo la cancellazione dei crediti al 31 dicembre 2014 cui non corrispondevano obbligazioni perfezionate e scadute alla data del 1° gennaio 2015.

In fase previsionale, per tutti gli anni oggetto di previsione, viene stanziata in bilancio una posta contabile, denominata "Accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità" il cui ammontare è determinato in ragione del volume degli stanziamenti relativi ai crediti che si prevede si formeranno nell'esercizio, della loro natura e dell'andamento degli incassi nei 5 esercizi precedenti.

È compito dell’ente individuare le categorie di entrate previste che possono dare luogo a crediti di dubbia e difficile esazione. Il principio contabile stabilisce che sono considerate sicure, e pertanto non richiedono l’accantonamento al fondo *de quo*, le seguenti entrate:

* i crediti da altre amministrazioni pubbliche, in quanto entrate destinate ad essere accertate a seguito dell’impegno da parte dell’amministrazione erogante;
* i crediti assistiti da fideiussione;
* le entrate tributarie che, sulla base dei nuovi principi, sono accertate per cassa;
* le entrate riscosse per conto di altro ente da versare al beneficiario (in questo caso, il fondo deve essere accantonato dall’ente beneficiario finale).

Con riferimento alle entrate che l’ente non considera di dubbia e difficile esazione, per le quali non si provvede all’accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità, è necessario dare adeguata illustrazione di tale valutazione nella nota integrativa al bilancio.

Gli enti che negli ultimi 3 esercizi hanno formalizzato un processo di miglioramento della propria capacità di riscossione possono determinare il fondo con riferimento ai risultati di tali 3 esercizi.

Al fine di consentire un avvio graduale dell’accantonamento in esame, era consentito stanziare nel bilancio di previsione una quota dell’importo dell’accantonamento quantificato almeno pari:

* nel bilancio 2015 (primo esercizio): al 36% dell’importo quantificato (55% per gli enti sperimentatori);
* nel bilancio 2016: al 55% dell’importo quantificato;
* nel bilancio 2017: al 70% dell’importo quantificato;
* nel bilancio 2018: al 75% dell’importo quantificato;
* nel bilancio 2019: al 85% dell’importo quantificato;
* nel bilancio 2020: al 95% dell’importo quantificato;
* dal bilancio 2021: al 100% dell’importo quantificato[[34]](#footnote-34).

In sede di rendiconto, fin dal primo esercizio di applicazione del principio contabile, l’ente accantona nell’avanzo di amministrazione l’intero importo del FCDE quantificato nel prospetto riguardante il fondo allegato al rendiconto di esercizio, salva la facoltà prevista per gli esercizi dal 2015 al 2018, di utilizzo del metodo semplificato di seguito esposto.

Riguardo all’importo da inserire nel bilancio 2019, con l’art. 1, cc. 1015, 1016 e 1017, L. n. 145/2018, veniva disposto che il fondo potesse essere stanziato nel bilancio 2019 nella misura dell’80% dell'accantonamento quantificato nel relativo allegato da parte degli enti che al 31 dicembre 2018 rispettavano entrambe le seguenti condizioni:

* indicatore annuale di tempestività dei pagamenti rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali e fatture ricevute e scadute nell'esercizio 2018 pagate per un importo complessivo superiore al 75% del totale ricevuto;
* debito commerciale residuo rilevato alla fine del 2018 ridotto del 10% rispetto a quello del 2017, o nullo o costituito solo da debiti oggetto di contenzioso o contestazione.

La suddetta facoltà poteva essere esercitata anche dagli enti locali che, pur non rispettando le precedenti condizioni, al 30 giugno 2019 presentavano la seguente situazione:

* indicatore di tempestività dei pagamenti rispettoso dei termini di pagamento delle transazioni commerciali e fatture ricevute e scadute nel semestre pagate per un importo complessivo superiore al 75% del totale ricevuto;
* debito commerciale residuo ridotto del 5% rispetto a quello al 31 dicembre 2018 o nullo o costituito solo da debiti oggetto di contenzioso o contestazione.

Della facoltà di cui sopra non potevano avvalersi gli enti che, pur rispettando le condizioni anzidette, con riferimento agli esercizi 2017 e 2018:

* non avevano pubblicato sul proprio sito internet, nei termini previsti dalla normativa, i dati relativi al debito commerciale residuo e agli indicatori dei tempi di pagamento;

ovvero

* con riferimento ai mesi precedenti l’avvio del SIOPE+ non avevano trasmesso alla piattaforma elettronica dei crediti commerciali le comunicazioni relative al pagamento delle fatture.

Al fine di adeguare nel corso dell’anno l'importo del FCDE l’ente procede:

* in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio riguardante l'accantonamento al FCDE;
* in sede di rendiconto e di controllo della salvaguardia degli equilibri, vincolando o svincolando le necessarie quote dell'avanzo di amministrazione.

Fino a quando il fondo non risulta adeguato non è possibile utilizzare l'avanzo di amministrazione.

Il FCDE può essere utilizzato in caso di cancellazione dei crediti dal conto del bilancio, riducendo di pari ammontare la quota accantonata.

Per la procedura di calcolo del fondo in questione il principio contabile rinvia all’esempio n. 5, parte integrante dello stesso, nel quale vengono evidenziate 3 procedure alternative per determinare il rapporto fra incassi e accertamenti, e precisamente:

* media semplice (sia la media fra totale incassato e totale accertato, sia la media dei rapporti annui);
* rapporto tra la sommatoria degli incassi di ciascun anno ponderati con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio - rispetto alla sommatoria degli accertamenti di ciascun anno ponderati con i medesimi pesi;
* media ponderata del rapporto tra incassi e accertamenti registrato in ciascun anno del quinquennio con i seguenti pesi: 0,35 in ciascuno degli anni nel biennio precedente e 0,10 in ciascuno degli anni del primo triennio.

Per ciascuna formula è possibile determinare il rapporto tra incassi di competenza e i relativi accertamenti, considerando tra gli incassi anche le riscossioni effettuate nell'anno successivo in conto residui dell'anno precedente. La formula che ne scaturisce è la seguente:

In tale caso è necessario slittare il quinquennio di riferimento per il calcolo della media indietro di un anno.

L’adeguamento non riguarda gli esercizi del quinquennio precedente, con riferimento ai quali i principi contabili prevedono di calcolare la media facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti, ma con riferimento agli esercizi del quinquennio per i quali il principio prevede che la media sia determinata facendo rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell’anno precedente.

Nel secondo anno di applicazione dei nuovi principi:

* per le entrate accertate per competenza la media era calcolata facendo riferimento agli incassi (in c/competenza e in c/residui) e agli accertamenti del primo quadriennio del quinquennio precedente e al rapporto tra gli incassi di competenza e gli accertamenti dell’anno precedente. E così via negli anni successivi;
* per le entrate accertate per cassa, si calcolava la media facendo riferimento ai dati extra-contabili dei primi quattro anni del quinquennio precedente e ai dati contabili rilevati nell’ esercizio precedente. E così via negli anni successivi.

Il responsabile finanziario dell’ente sceglieva la modalità di calcolo della media per ciascuna tipologia di entrata o per tutte le tipologie di entrata, indicandone la motivazione nella nota integrativa al bilancio.

Dopo 5 anni dall’adozione del principio della competenza finanziaria a regime, il FCDE è determinato sulla base della **media calcolata, come media semplice, rispetto agli incassi in c/competenza e agli accertamenti nel quinquennio precedente.**

Il fondo crediti di dubbia esigibilità dell’esercizio è determinato applicando una percentuale pari al complemento a 100 delle medie di cui sopra.

Il principio contabile, in considerazione delle difficoltà di applicazione dei nuovi principi riguardanti la gestione dei residui e del FCDE, consentiva l’adozione di un sistema alternativo di **determinazione semplificato del fondo** stesso. In sede di rendiconto relativo all'esercizio 2015 e agli esercizi successivi, fino al 2018, la quota di risultato di amministrazione accantonata al fondo poteva essere determinata per un importo non inferiore alla seguente somma:

|  |
| --- |
| FCDE nel risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce |
| - utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione o lo stralcio dei crediti |
| + importo definitivamente accantonato nel bilancio di previsione dell'esercizio cui il rendiconto si riferisce |

Il metodo semplificato è stato superato a decorrere dal rendiconto 2019.

L'accantonamento al FCDE non è oggetto di impegno e genera un'economia di bilancio che confluisce nel risultato di amministrazione come quota accantonata.

In sede di rendiconto il FCDE è stanziato mediante apposizione di un accantonamento a valere sull’avanzo di amministrazione. Qualora il risultato di amministrazione non risulti complessivamente capiente a coprire l’accantonamento in parola, **si registra un disavanzo corrispondente alla quota di fondo eccedente il risultato di amministrazione**; tale disavanzo deve essere recuperato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione. In sede di prima applicazione, l’art. 3, c. 16 del D.Lgs. 23 giugno 2011 n. 18, nelle more dell’emanazione di apposito decreto che definisse le modalità e i tempi per la copertura del maggior disavanzo al 1/01/2015 rispetto al risultato di amministrazione al 31/12/2014 in conseguenza del riaccertamento straordinario dei residui, concedeva la facoltà di procedere al recupero di tale maggior disavanzo nell’arco di un periodo massimo pari a 30 anni. In attuazione di quanto disposto da tale norma è stato emanato il D.M. Economia e Finanze del 19 dicembre 2016 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 25 gennaio 2017, n. 20.

L’art. 39-quater, D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, conv. L. 28 febbraio 2020, n. 8, ha inoltre previsto che, al fine di prevenire l'incremento del numero di enti locali in situazioni di precarietà finanziaria, l'eventuale maggiore disavanzo emergente in sede di approvazione del rendiconto 2019, determinato in misura non superiore alla differenza tra l'importo del FCDE accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il FCDE al netto degli utilizzi effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e l'importo del fondo accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato nel rispetto dei principi contabili, può essere ripianato in un periodo massimo di 15 annualità, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, in quote annuali costanti. Le modalità di recupero devono essere definite dal consiglio dell'ente, previa acquisizione del **parere dell'organo di revisione**, entro 45 giorni dall'approvazione del rendiconto. La mancata adozione di tale deliberazione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione.

In relazione alla corretta quantificazione del fondo in parola, vale la pena segnalare che la Corte dei Conti Toscana, con delibera n. 116/2016, ha ritenuto che deve essere considerata grave irregolarità contabile l’accertamento di un risultato negativo di amministrazione a causa di una erronea determinazione del FCDE, poiché è espressione di situazioni sottostanti contrarie ai principi di sana gestione e sostenibilità finanziaria.

Normativa di favore è stata istituita a seguito dell’emergenza sanitaria (ed economica) causata dal diffondersi del virus COVID-19, destinata a far crollare le entrate degli enti locali, non solo in termini di minori accertamenti ma anche minori incassi, conseguenti al blocco delle attività previsti dai decreti emergenziali. Per evitare che questa situazione penalizzi oltre misura le amministrazioni locali, l’art. 107-bis, D.L. n. 18/2020, inserito in sede di conversione, ha introdotto una norma che consente di sterilizzare nel calcolo della media i dati del 2020, sostituendoli con quelli del 2019. La norma in questione, infatti, prevede che “*A decorrere dal rendiconto 2020 e dal bilancio di previsione 2021 gli enti di cui all'*[*articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118*](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000756196ART17',key:'61LX0000756196ART17',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d))*, possono calcolare il fondo crediti di dubbia esigibilità delle entrate dei titoli 1 e 3 accantonato nel risultato di amministrazione o stanziato nel bilancio di previsione calcolando la percentuale di riscossione del quinquennio precedente con i dati del 2019 in luogo di quelli del 2020*”.

**Fondo rischi per contenziosi**

Nel caso in cui l'ente, a seguito di contenzioso in cui ha significative probabilità di soccombere o di sentenza non definitiva e non esecutiva, sia condannato al pagamento di spese, in attesa degli esiti del giudizio, si configura una passività potenziale a fronte della quale **non è possibile impegnare alcuna spesa**. In tale situazione l'ente è tenuto ad accantonare le risorse necessarie per il pagamento degli oneri previsti dalla sentenza, stanziando nell'esercizio le relative spese che, in sede di rendiconto andranno ad incrementare la quota di risultato che dovrà essere vincolata alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva.

È prevista quindi la costituzione di un apposito fondo rischi. Le modalità della sua costituzione, però, non sono regolamentate nei principi contabili, motivo per cui la stessa può essere facilmente oggetto di contestazione in sede di controllo della Corte dei Conti[[35]](#footnote-35).

La determinazione del fondo non può avvenire attraverso una percentuale forfettaria ma necessariamente attraverso la valutazione delle singole controversie, tenendo conto delle specificità in termini di soccombenza.

È possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d’anno qualora, nel corso dell’esercizio, il rischio di soccombenza, per il quale sono stati già effettuati accantonamenti confluiti nel risultato di amministrazione dell’esercizio precedente, si riduca per effetto della conclusione dello stesso contenzioso (ad es. sentenza, estinzione del giudizio, transazione, ecc.).

Per la corretta quantificazione dell’accantonamento (la cui verifica è onere specifico dell'organo di revisione, nell'ambito della relazione allegata ai documenti programmatori) risulta essenziale procedere a una costante ricognizione e all'aggiornamento del contenzioso formatosi, sulla base di approfondite istruttorie.

**Fondo rischi spese legali**

In fase di prima applicazione dei principi contabili era prevista la statuizione dell’accantonamento ad un fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente.

L’onere poteva essere ripartito in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente, fermo restando l'obbligo di accantonare, nel primo esercizio considerato nel bilancio, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente.

All'approvazione del rendiconto è possibile vincolare una quota del risultato di amministrazione pari alla quota degli accantonamenti riguardanti il fondo rischi spese legali rinviati agli esercizi successivi, liberando gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo stesso.

**Fondo spese per indennità di fine mandato**

Anche le spese per indennità di fine mandato costituiscono una spesa potenziale dell'ente, in considerazione della quale il principio contabile ritiene opportuno prevedere, tra le spese del bilancio, un apposito accantonamento ad un fondo.

**Fondo perdite partecipate**

L’art. 21, D.Lgs. n.175/2016 impone di accantonare nel bilancio preventivo un apposito fondo non impegnabile, la cui dotazione deve essere calibrata in relazione ai risultati negativi conseguiti dalle società partecipate o controllate, nonché alla quota di possesso.

L'accantonamento è dovuto qualora gli organismi partecipati presentino, nell'ultimo bilancio disponibile, un risultato di esercizio o un saldo finanziario negativo, non immediatamente ripianato dall'ente partecipante. Per le società che redigono il bilancio consolidato, il risultato di esercizio è quello relativo a tale bilancio. Limitatamente alle società che svolgono servizi pubblici a rete di rilevanza economica, per risultato si intende la differenza tra valore e costi della produzione ai sensi dell'art. 2425, C.C.. In sede di prima applicazione, per gli anni 2015, 2016 e 2017, il legislatore ha previsto un periodo transitorio in cui l'accantonamento è via via crescente, con un'importante distinzione tra la partecipazione in organismi che, avendo riportato una perdita nell'ultimo bilancio disponibile, hanno peggiorato i conti e quelli che li hanno migliorati rispetto alla media del triennio precedente.

Gli importi accantonati nell'apposito fondo vincolato saranno nuovamente disponibili qualora l'ente partecipante ripiani la perdita di esercizio o dismetta la partecipazione o il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Lo stesso risultato si realizza se le perdite conseguite negli esercizi precedenti vengono ripianate dai soggetti partecipati.

Al di fuori di questi casi, il fondo accantonato a preventivo confluisce a rendiconto nella quota parimenti accantonata del risultato di amministrazione.

Per le perdite realizzate da aziende speciali e istituzioni partecipate, analoghe disposizioni sono previste nei cc. 551 e 552, della L. n. 147/2013.

**Fondo garanzia debiti commerciali**

L’art. 1, c. 862, L. 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) ha previsto che entro il 28 febbraio le amministrazioni diverse dalle amministrazioni dello Stato che adottano la contabilità finanziaria stanzino nella parte corrente del proprio bilancio un accantonamento denominato “Fondo garanzie debiti commerciali” calcolato sull’ammontare degli stanziamenti riguardanti la spesa per l’acquisto di beni e servizi, nella misura:

* del 5%, in caso di mancata riduzione del 10% del debito commerciale residuo oppure per ritardi superiori a 60 giorni registrati nell’esercizio precedente;
* del 3%, per ritardi compresi fra 31 e 60 giorni, registrati nell’esercizio precedente;
* del 2%, per ritardi compresi fra 11 e 30 giorni, registrati nell’esercizio precedente;
* dell’1%, per ritardi compresi fra 1 e 10 giorni, registrati nell’esercizio precedente.

L’accantonamento deve essere adeguato nel corso dell’esercizio alle variazioni di bilancio relative agli stanziamenti della spesa di riferimento e confluisce, a fine anno, nella quota accantonata del risultato di amministrazione.

L’obbligo in parola, inizialmente previsto a decorrere dall’anno 2020, è stato prorogato al 2021 dal c. 854 della legge di bilancio per il 2020.

**Fondo di riserva**

Gli enti locali iscrivono nel proprio bilancio di previsione un fondo di riserva non inferiore allo 0,30% e non superiore al 2% del totale delle spese correnti di competenza inizialmente previste in bilancio.

Il fondo è utilizzato, con deliberazioni dell'organo esecutivo da comunicare all'organo consiliare nei tempi stabiliti dal regolamento di contabilità, nei casi in cui si verifichino esigenze straordinarie di bilancio o le dotazioni degli interventi di spesa corrente si rivelino insufficienti.

Nel caso in cui l’ente si trovi in anticipazione di tesoreria oppure ad avere utilizzato, in termini di cassa, e non ricostituito, entrate aventi specifica destinazione per il finanziamento di spese correnti, il limite minimo del fondo di riserva è elevato dallo 0,30% allo 0,45%.

La metà della quota minima dello 0,30% o dello 0,45% deve essere riservata alla copertura di eventuali spese la cui mancata effettuazione comporta danni certi all’ente.

Il fondo di riserva è ridotto dell’importo eventualmente utilizzato nel corso dell’esercizio provvisorio.

**Fondo di riserva di cassa**

A norma dell’art. 166, c. 2-quater del TUEL, gli enti locali iscrivono nel proprio bilancio di previsione un fondo di riserva di cassa non inferiore allo 0,2% delle spese finali.

**Fondo anticipazione di liquidità**

La legge di conversione del D.L. n. 162/2019 ha stabilito che, in sede di approvazione del rendiconto 2019, gli enti locali accantonano il “Fondo anticipazione di liquidità” nel risultato di amministrazione per un importo pari all’ammontare delle anticipazioni di cui al D.L. n. 35/2013 incassate negli esercizi precedenti e non ancora rimborsate alla data del 31 dicembre 2019. L'eventuale peggioramento del disavanzo di amministrazione rispetto all'esercizio precedente, per un importo non superiore all'incremento dell'accantonamento al fondo anticipazione di liquidità, è ripianato annualmente, a decorrere dall'anno 2020, per un importo pari all'ammontare dell'anticipazione rimborsata nel corso dell'esercizio. Tale ultima disposizione, tuttavia, è stata dichiarata incostituzionale dalla Corte Costituzionale con sentenza del 10 febbraio-29 aprile 2021, n. 80.

L’art. 52, c. 1-ter, D.L. 25 maggio 2021, n. 73, inserito dalla legge di conversione 23 luglio 2021, n. 106, ha previsto che *“A decorrere dall’esercizio 2021, gli enti locali iscrivono nel bilancio di previsione il rimborso annuale delle anticipazioni di liquidità nel titolo 4 della spesa, riguardante il rimborso dei prestiti. A decorrere dal medesimo anno 2021, in sede di rendiconto, gli enti locali riducono, per un importo pari alla quota annuale rimborsata con risorse di parte corrente, il fondo anticipazione di liquidità accantonato ai sensi del comma 1. La quota del risultato di amministrazione liberata a seguito della riduzione del fondo anticipazione di liquidità è iscritta nell’entrata del bilancio dell’esercizio successivo come “Utilizzo del fondo anticipazione di liquidità”, in deroga ai limiti previsti dall’*[*articolo 1, commi 897*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000871587ART917?pathId=7af1d9adeaec5) *e* [*898, della legge 30 dicembre 2018, n. 145*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000871587ART918?pathId=7af1d9adeaec5)*. Nella nota integrativa allegata al bilancio di previsione e nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto è data evidenza della copertura delle spese riguardanti le rate di ammortamento delle anticipazioni di liquidità, che non possono essere finanziate dall’utilizzo del fondo anticipazioni di liquidità stesso*.” . Il successivo c. 1-quater prevede che “*A seguito dell’utilizzo dell’intero importo del contributo di cui al comma 1, il maggiore ripiano del disavanzo da ricostituzione del fondo anticipazione di liquidità applicato al primo esercizio del bilancio di previsione 2021 rispetto a quanto previsto ai sensi del comma 1-bis può non essere applicato al bilancio degli esercizi successivi*”. Il D.M. 1 settembre 2021 ha, conseguentemente, modificato il principio contabile n.4/2, che ora dispone: *“Le altre anticipazioni di liquidità che non si chiudono entro l’esercizio sono registrate come segue:*

1. *le entrate derivanti dall’anticipazione sono accertate nel titolo 6 delle entrate “Accensione di prestiti”;*
2. *nel titolo 4 di spesa, riguardante il rimborso dei prestiti, è iscritto un fondo anticipazione di liquidità, di importo pari alle anticipazioni di liquidità accertate nell'esercizio, non impegnabile e pagabile, destinato a confluire nel risultato di amministrazione, come quota accantonata;*
3. *a seguito dell’incasso dell’anticipazione, le rate annuali di rimborso dell’anticipazione sono impegnate con imputazione a ciascuno degli esercizi in cui devono essere pagate (la quota capitale nel titolo 4 del rimborso prestiti e la quota interessi nel titolo 1 delle spese correnti). Per gli esercizi ancora non gestiti, si predispone l’impegno automatico, sempre sulla base del piano di ammortamento dell’anticipazione;*
4. *il fondo di cui alla lettera b) è iscritto in entrata del bilancio dell’esercizio successivo, come quota del risultato di amministrazione presunto allegato al bilancio di previsione, per un importo corrispondente al fondo risultante dal relativo prospetto dimostrativo, ed è reiscritto in spesa al netto del rimborso dell’anticipazione effettuato nell’esercizio. Gli enti locali applicano l’articolo 52, comma 1-ter, del decreto legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, nella legge 23 luglio 2021, n. 106.”*

4.3.4 Il fondo pluriennale vincolato (FPV)

La riforma della contabilità ha, tra gli obiettivi, quello di rappresentare, attraverso lo strumento del bilancio, i tempi previsti delle risorse acquisite per gli interventi soprattutto finalizzati agli investimenti. Lo strumento utilizzato a tal fine è rappresentato dal fondo pluriennale vincolato (FPV).

Il FPV, del quale si è già fatto cenno in precedenti passaggi, rappresenta contabilmente l’elemento di congiunzione tra l’acquisizione della risorsa e il suo effettivo impiego nei casi in cui le entrate vincolate e le spese correlate siano accertate e impegnate nel corso del medesimo esercizio ma imputate ad esercizi diversi. In questo senso, il FPV è un saldo finanziario costituito da risorse già accertate destinate al finanziamento di obbligazioni passive dell’ente già impegnate, ma esigibili in esercizi successivi a quello di accertamento dell’entrata.

Il FPV è formato solo da entrate correnti vincolate e da entrate destinate al finanziamento di investimenti, accertate e imputate agli esercizi precedenti a quelli di imputazione delle relative spese.

Prescinde dalla natura vincolata o destinata delle entrate che lo alimentano il FPV costituito in occasione del riaccertamento ordinario dei residui al fine di consentire la reimputazione di un impegno che, a seguito di eventi verificatisi successivamente alla registrazione, risulta non più esigibile nell’esercizio cui il rendiconto si riferisce.

Limitatamente all’esercizio 2015 (per gli enti non sperimentatori) lo stesso è stato alimentato anche in conseguenza del riaccertamento straordinario dei residui, fase cruciale del passaggio dalla vecchia alla nuova contabilità, in occasione del quale ha fatto la sua prima comparizione nel sistema contabile degli enti locali.

Il FPV è rilevato separatamente per quanto è distinto in:

* parte corrente;
* parte in conto capitale.

Esso, infatti, riguarda in prevalenza le spese in conto capitale ma può essere destinato anche a garantire la copertura di spese correnti quali, ad esempio, quelle impegnate a fronte di entrate derivanti da trasferimenti correnti vincolati, esigibili in esercizi precedenti rispetto a quelli in cui è esigibile la corrispondente spesa, nonché, in deroga al principio generale, a copertura del fondo per la produttività del personale e delle spese per incarichi a legali esterni.

Il fondo è registrato sia in entrata che in spesa. Il fondo in entrata è pari alla somma degli accantonamenti riguardanti il fondo stanziati nella spesa dell’esercizio precedente (si tratta, semplicemente, di un riporto). Solo con riferimento al primo esercizio, l'importo complessivo iscritto tra le entrate, poteva risultare inferiore a quello dei fondi pluriennali di spesa dell'esercizio precedente, nel caso in cui fosse possibile stimare o far riferimento, sulla base di dati di preconsuntivo, all'importo degli impegni imputati agli esercizi precedenti finanziati dal FPV, riferito al 31 dicembre dell'anno precedente.

Nella parte spesa, il fondo è imputato nell’esercizio in cui si prevede di realizzare l’investimento in corso di definizione, alla missione e programma cui si riferisce la spesa e nel PEG è “intestato” alla specifica spesa programmata.

In fase di previsione, il FPV stanziato tra le spese è composto di due parti logicamente distinte:

* le risorse accertate in esercizi precedenti che costituiscono la copertura di spese già impegnate negli esercizi precedenti a quello cui si riferisce il bilancio e imputate agli esercizi successivi;
* le risorse che si prevede di accertare nel corso dell'esercizio, destinate a costituire la copertura di spese che si prevede di impegnare nel corso dell'esercizio cui si riferisce il bilancio, con imputazione agli esercizi successivi.

Nel corso dell'esercizio, la cancellazione di un impegno finanziato dal FPV comporta la necessità di procedere alla contestuale dichiarazione di indisponibilità della corrispondente quota del fondo iscritto in entrata, che viene conseguentemente ridotto.

Il FPV non si costituisce nei casi in cui l’entrata posta a copertura della spesa di investimento non sia stata accertata.

In ordine al fondo in parola, le verifiche dell’organo di revisione, da svolgersi con la tecnica del campionamento, interesseranno:

* le fonti di finanziamento del FPV di parte corrente e di parte capitale;
* la sussistenza degli accertamenti di entrata relativi a obbligazioni attive scadute ed esigibili che contribuiscono alla formazione del FPV;
* la costituzione del FPV in presenza di obbligazioni giuridiche passive perfezionate;
* la corretta applicazione dell’art. 183, c. 3 del TUEL in ordine al FPV riferito ai lavori pubblici;
* la formulazione di adeguati cronoprogrammi di spesa in ordine alla reimputazione di residui passivi coperti dal FPV;
* l’esigibilità dei residui passivi coperti dal FPV negli esercizi di riferimento.

L’allegato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011 contiene alcuni esempi di determinazione e utilizzo del FPV.

4.3.5 Piano dei conti integrato e contabilità economico-patrimoniale

Allo scopo di consentire il consolidamento ed il monitoraggio dei conti pubblici, nonché il miglioramento della raccordabilità dei conti delle amministrazioni pubbliche con il sistema europeo dei conti nazionali, le regioni, gli enti locali e i loro enti strumentali, adottano il piano dei conti integrato di cui all'allegato n. 6 al D.Lgs. n. 118/2011, raccordato al piano dei conti di cui all'art. 4, c. 3, lett. a), del D.Lgs. 31 maggio 2011, n. 91.

Il piano dei conti integrato è considerato l’architrave operativa dell’armonizzazione contabile. Esso è costituito dall’elenco delle voci del bilancio gestionale-finanziario e dei conti economici e patrimoniali, definito in modo da consentire la rilevazione unitaria e contestuale dei fatti gestionali; **è unico e obbligatorio per tutte le amministrazioni pubbliche** e rappresenta la struttura di riferimento per la predisposizione dei documenti contabili e di finanza pubblica.

Esso prevede che ogni atto di gestione generi una **transazione elementare** alla quale è attribuita una codifica che deve consentire di tracciare le operazioni contabili e di movimentare il piano dei conti integrato.

Con il piano dei conti integrato è possibile rilevare, contemporaneamente, per ogni fatto gestionale/transazione elementare, sia l’aspetto finanziario che quello economico-patrimoniale. Tramite esso le transazioni sono registrate contestualmente nei 3 moduli evitando la necessità di riconciliazioni *ex post*.

Il D.P.R. 4 ottobre 2013, n. 132 sancisce che *“Al fine di garantire l’integrazione contabile tra i moduli del piano di cui all’allegato 1, ciascuna voce del piano relativo alla contabilità finanziaria viene correlata alle corrispondenti voci del piano relativo alla contabilità economico-patrimoniale mediante* ***schemi di transizione*** *predisposti periodicamente dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e pubblicati sul sito Internet”*.

Il piano dei conti integrato si inserisce nel sistema della contabilità armonizzata secondo uno schema rigido finalizzato all’inquadramento in un criterio di contabilizzazione comune alle pubbliche amministrazioni e confrontabile con quelli adottati in ambito europeo. Vengono in tal modo eliminati quei margini di discrezionalità che consentivano agli enti, nel precedente regime, di personalizzare il proprio piano dei conti, ma penalizzavano la comparabilità di bilanci e rendiconti con quelli degli altri enti. Viene in questo modo rafforzata la trasparenza dei conti pubblici e agevolato il loro monitoraggio.

Il piano dei conti imposto agli enti locali non è altro che un sottoinsieme di conti del più generale piano dei conti della contabilità pubblica.

Ai fini del raccordo con i capitoli e gli articoli, ove previsti, il livello minimo di articolazione del piano dei conti è costituito almeno dal quarto livello. Ai fini della gestione, gli enti fanno riferimento anche al quinto livello di articolazione.

Il piano dei conti non rappresenta una struttura stabile e definitiva nel tempo, ma è suscettibile di aggiornamento da parte della Ragioneria Generale dello Stato (RGS) su proposta della commissione ARCONET[[36]](#footnote-36), al fine di recepire modifiche normative rilevanti nella contabilità della pubblica amministrazione (si pensi, ad esempio, alla soppressione o istituzione di nuove imposte).

La rigidità del piano dei conti è tale per cui il sistema informativo contabile non consente l’accertamento, la riscossione o il versamento di entrate e l’impegno, la liquidazione, l’ordinazione o il pagamento di spese, in assenza di una codifica completa.

La composizione del piano dei conti previsto dal legislatore è riconducibile a 3 schemi riportati in allegato al D.Lgs. n. 118/2011:

* il piano dei conti finanziario (Allegato n. 6/1);
* il piano dei conti economico (Allegato n. 6/2);
* il piano dei conti patrimoniale (Allegato n. 6/3).

**Esempio di correlazione delle voci relative all’IMU (Matrice di raccordo)**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Piano finanziario** | | | |
| **MACRO** | **Livelli** | **Voce** | **Codice finale** |
| **E** | **I** | **Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa** | **E.1.00.00.00.000** |
| **E** | **II** | **Tributi** | **E.1.01.00.00.000** |
| **E** | **III** | **Imposte, tasse e proventi assimilati** | **E.1.01.01.00.000** |
| **E** | **IV** | **Imposta municipale propria** | **E.1.01.01.06.000** |
| E | V | Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione | E.1.01.01.06.001 |
| E | V | Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo | E.1.01.01.06.002 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Piano economico** | | | |
| **Dare (COSTI)** |  | **Avere (RICAVI)** |  |
| **Codice voce** | **Voce** | **Codice voce** | **Voce** |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  | 1.1.1.01.06.001 | Imposta municipale propria riscossa a seguito dell'attività ordinaria di gestione |
|  |  | 1.1.1.01.06.002 | Imposte municipale propria riscosse a seguito di attività di verifica e controllo |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Piano patrimoniale** | | | |
| **Dare  (ATTIVO)** |  | **Avere  (PASSIVO)** |  |
| **Codice voce SP -DARE** | **Voce SP - DARE** | **Codice voce SP - AVERE** | **Voce SP - AVERE** |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| 1.3.2.01.01.01.006 | Crediti da riscossione Imposta municipale propria |  |  |
| 1.3.2.01.01.01.006 | Crediti da riscossione Imposta municipale propria |  |  |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Piano patrimoniale (variazione della liquidità)** | | | |
| **Dare  (ATTIVO)** |  | **Avere  (PASSIVO)** |  |
| **Codice voce SP Liq - DARE** | **Voce SP Liq - DARE** | **Codice voce SP Liq - AVERE** | **Voce SP Liq - AVERE** |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |
| 1.3.4 | Disponibilità liquide | 1.3.2.01.01.01.006 | Crediti da riscossione Imposta municipale propria |
| 1.3.4 | Disponibilità liquide | 1.3.2.01.01.01.006 | Crediti da riscossione Imposta municipale propria |

I principi della contabilità finanziaria sono contenuti nell’allegato n. 4/2 al D.Lgs. n. 118/2011, mentre quelli della contabilità economico-patrimoniale sono contenuti nell’allegato n. 4/3 allo stesso decreto.

L'adozione dei principi applicati della contabilità economico-patrimoniale e il conseguente affiancamento della contabilità economico-patrimoniale alla contabilità finanziaria previsto dall'art. 2, cc. 1 e 2, unitamente all'adozione del piano dei conti integrato di cui all'art. 4, poteva essere rinviata all'esercizio 2016, con l'esclusione degli enti che nel 2014 avevano partecipato alla sperimentazione di cui all'art. 78. L’art. 232, c. 2 del TUEL prevedeva che gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti potessero non tenere la contabilità economico-patrimoniale fino all’esercizio 2017, scadenza successivamente prorogata al 2019. L’art. 57 del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 è intervenuto sull’argomento, modificando l’art. 232 del TUEL e stabilendo l’esonero *sine die* dalla tenuta della contabilità economico-patrimoniale per gli enti con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, a condizione che sia allegata al rendiconto una situazione patrimoniale al 31 dicembre dell’anno precedente. Le modalità semplificate di elaborazione della situazione in parola sono state definite con D.M. Economia e Finanze del 12 ottobre 2021.

4.3.6 Il bilancio consolidato

Il bilancio consolidato è predisposto dall’amministrazione capogruppo in attuazione degli artt. da 11-bis a 11-quinquies del D.Lgs. n. 118/2011. Ad esso è interamente dedicato l’allegato n. 4/4 al suddetto decreto.

Il consolidato è stato introdotto nella normativa degli enti pubblici al fine di consentire una lettura più unitaria della gestione complessiva della pubblica amministrazione.

La sua funzione, quindi, è quella di conferire una maggiore capacità informativa al bilancio e consentire una migliore pianificazione e programmazione del “gruppo ente locale”, mediante una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie delle aziende del gruppo.

In particolare, il bilancio consolidato deve consentire di:

* sopperire alle carenze informative e valutative dei bilanci degli enti che perseguono le proprie funzioni anche attraverso enti strumentali e detengono rilevanti partecipazioni in società, dando una rappresentazione, anche di natura contabile, delle proprie scelte di indirizzo, pianificazione e controllo;
* attribuire all’amministrazione capogruppo un nuovo strumento per programmare, gestire e controllare con maggiore efficacia il proprio gruppo comprensivo di enti e società;
* ottenere una visione completa delle consistenze patrimoniali e finanziarie di un gruppo di enti e società che fa capo ad un'amministrazione pubblica, incluso il risultato economico.

Il bilancio consolidato supera le divisioni rappresentate dalle singole personalità giuridiche di enti, istituzioni, società, ecc., che vengono assimilate a settori operativi del gruppo amministrazione pubblica e sono tenuti a collaborare fattivamente alla riuscita del processo di consolidamento, nel rispetto dei dettami del principio contabile di cui all’allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011.

Il bilancio consolidato è, di fatto, un tipico bilancio civilistico che si compone di:

* stato patrimoniale;
* conto economico;

e dei seguenti allegati:

* relazione sulla gestione consolidata che comprende la nota integrativa;
* relazione dell’organo di revisione.

**Scadenze**

Il bilancio consolidato deve essere approvato dall’amministrazione locale **entro il 30 settembre dell’anno successivo a quello di riferimento**.

Entro 30 giorni dalla deliberazione di approvazione del bilancio consolidato gli enti devono trasmettere alla BDAP lo stato patrimoniale e il conto economico consolidati in formato Xbrl e la relazione sulla gestione consolidata, oltre a quella dell’organo di revisione.

In fase di prima applicazione era previsto un avvio scaglionato del nuovo adempimento che ne prevedeva l’obbligo, per gli enti locali con popolazione superiore ai 5.000 abitanti che non avessero aderito alla fase sperimentale, a decorrere dall’esercizio 2016, mentre per i comuni minori l’inizio era previsto per il bilancio riferito al 2017. La commissione ARCONET, nella seduta del 11 aprile 2018, ha consentito ai comuni minori, stante la formulazione poco chiara della norma, di rinviare al 2018 l’applicazione della contabilità economico-patrimoniale e, si ritiene, la redazione del bilancio consolidato.

L’art. 233-bis, c. 3 del TUEL come modificato dal c. 831 della legge di bilancio per il 2019, prevede ora l’esonero dalla predisposizione del bilancio consolidato per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

**Area di consolidamento**

Operazione preliminare alla redazione del bilancio consolidato è la definizione dell’area di consolidamento. Tale attività comporta un’attenta analisi delle partecipazioni dell’ente locale, mediante esame degli atti che regolano l’attività sociale delle partecipate e i rapporti giuridico-finanziari intercorrenti fra l’ente e le sue partecipate.

Secondo il disposto dell’art. 11-bis, D.Lgs. 118/2011, è potenzialmente interessato dal consolidamento qualsiasi ente strumentale, partecipato dall’ente pubblico, indipendentemente dalla forma giuridica pubblica o privata e dall’attività svolta eventualmente diversa da quella degli altri componenti del gruppo.

Costituiscono componenti del **"Gruppo Amministrazione Pubblica**" (GAP):

* gli organismi strumentali dell'amministrazione pubblica capogruppo[[37]](#footnote-37);
* gli enti strumentali controllati dell’amministrazione pubblica capogruppo[[38]](#footnote-38);
* gli enti strumentali partecipati da un'amministrazione pubblica[[39]](#footnote-39);
* le società, intese come enti organizzati in una delle forme societarie previste dal Codice Civile Libro V, Titolo V, Capi V, VI e VII (società di capitali), o i gruppi di tali società nelle quali l’amministrazione esercita il controllo o detiene una partecipazione. In presenza di gruppi di società che redigono il bilancio consolidato, rientranti nell’area di consolidamento dell’amministrazione come di seguito descritta, oggetto del consolidamento sarà il bilancio consolidato del gruppo (sono escluse le società per le quali sia stata avviata una procedura concorsuale, mentre sono comprese le società in liquidazione);
* le società controllate dall'amministrazione pubblica capogruppo, nei cui confronti la capogruppo:
* ha il possesso, diretto o indiretto, anche sulla scorta di patti parasociali, della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria o dispone di voti sufficienti per esercitare un’influenza dominante sull'assemblea ordinaria;
* ha il diritto, in virtù di contratto o di clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante[[40]](#footnote-40). I contratti di servizio pubblico e di concessione stipulati con società che svolgono prevalentemente l'attività oggetto di tali contratti presuppongono l'esercizio di influenza dominante[[41]](#footnote-41). In fase di prima applicazione, con riferimento agli esercizi 2015-2017, non sono considerate le società quotate e quelle da esse controllate ai sensi dell'art. 2359, C.C.[[42]](#footnote-42);
* le società partecipate dell'amministrazione pubblica capogruppo, costituite dalle società a totale partecipazione pubblica, affidatarie dirette di servizi pubblici locali dell'ente, indipendentemente dalla quota di partecipazione[[43]](#footnote-43).

Una volta definita la composizione del "gruppo amministrazione pubblica", si tratta di individuare quali bilanci devono essere ricompresi nel consolidato. In particolare sono previste alcune **cause di esclusione** dal gruppo di consolidamento dovute a:

* **irrilevanza**: quando il bilancio di un componente del gruppo è ininfluente ai fini della rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico del gruppo; sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei seguenti parametri, una incidenza inferiore al 10% per gli enti locali e al 5% per le regioni e le province autonome rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo:
* totale dell'attivo;
* patrimonio netto;
* totale dei ricavi caratteristici.

In presenza di patrimonio netto negativo, l’irrilevanza è determinata con riferimento ai soli due parametri restanti.

Con riferimento all’esercizio 2018 e successivi sono considerati irrilevanti i bilanci che presentano, per ciascuno dei predetti parametri, una incidenza inferiore al 3%.

La valutazione di irrilevanza deve essere formulata sia con riferimento al singolo ente o società, sia all’insieme degli enti e delle società ritenuti scarsamente significativi, in quanto la considerazione di più situazioni modeste potrebbe rilevarsi di interesse ai fini del consolidamento; si intende, in questo modo, evitare che l’esclusione di tante realtà autonomamente insignificanti sottragga al bilancio di gruppo informazioni di rilievo. Pertanto, ai fini dell’esclusione per irrilevanza, a decorrere dall’esercizio 2018, la sommatoria delle percentuali dei bilanci singolarmente considerati irrilevanti deve presentare, per ciascuno dei parametri sopra indicati, un’incidenza inferiore al 10% rispetto alla posizione patrimoniale, economica e finanziaria della capogruppo. Se tali sommatorie presentano un valore pari o superiore, l’ente capogruppo individua i bilanci degli enti singolarmente irrilevanti da inserire nel bilancio consolidato, fino a ricondurre la sommatoria delle percentuali dei bilanci esclusi per irrilevanza ad una incidenza inferiore a detta soglia.

A decorrere dall’esercizio 2017 sono considerati rilevanti gli enti e le società totalmente partecipati dalla capogruppo, le società *in house* e gli enti partecipati titolari di affidamento diretto da parte dei componenti del gruppo, a prescindere dalla quota di partecipazione.

In ogni caso, salvo il caso dell’affidamento diretto, sono considerate irrilevanti, e non oggetto di consolidamento, le quote di partecipazione inferiori all’1%.

* **impossibilità di reperire le informazioni necessarie al consolidamento** in tempi ragionevoli e senza spese sproporzionate: questa ipotesi contempla le situazioni ritenute impreviste e riguarda eventi di natura straordinaria come terremoti, alluvioni e altre calamità naturali. Se alle scadenze previste i bilanci dei componenti del gruppo non sono ancora stati approvati, è trasmesso il pre-consuntivo o il bilancio predisposto ai fini dell’approvazione.

**Definizione e trasmissione degli elenchi**

L’individuazione degli enti rientranti nel "gruppo amministrazione pubblica" e dell’area di consolidamento passa attraverso la predisposizione e approvazione in giunta di due distinti elenchi riguardanti:

* gli enti, le aziende e le società che compongono il GAP, evidenziando gli enti, le aziende e le società che, a loro volta, sono a capo di un gruppo di amministrazioni pubbliche o di imprese;
* gli enti, le aziende e le società che sono ricomprese nell'ambito del bilancio consolidato.

I due elenchi **non sono necessariamente coincidenti**, in quanto alcuni componenti del gruppo potrebbero risultare irrilevanti ai fini della redazione del bilancio consolidato.

Entrambi gli elenchi sono approvati dalla giunta comunale e sono aggiornati alla fine dell’esercizio per tenere conto di quanto avvenuto nel corso della gestione. La versione definitiva dei due elenchi è inserita nella nota integrativa al bilancio consolidato.

L’ente deve trasmettere le direttive agli enti i cui bilanci sono destinati ad essere compresi nel bilancio consolidato, concernenti le modalità e le scadenze per l’invio della documentazione necessaria per l’elaborazione del consolidato.

In assenza di enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento, la delibera di approvazione del rendiconto dichiara formalmente che l’ente non ha enti o società controllate o partecipate oggetto di consolidamento e che, conseguentemente, non procede all’approvazione del bilancio consolidato.

**Principi di consolidamento**

Il bilancio consolidato deve includere soltanto le operazioni che i componenti inclusi nel consolidamento hanno **effettuato nei confronti dei terzi**. Devono, pertanto, essere eliminati, in sede di consolidamento, le operazioni e i saldi reciproci, perché costituiscono semplicemente il trasferimento di risorse all'interno del gruppo. La procedura di eliminazione di tali poste presuppone, naturalmente, l'equivalenza delle partite reciproche e la verifica di eventuali discordanze. La redazione del bilancio consolidato richiede pertanto operazioni di rettifica dei bilanci compresi, in ordine a saldi, operazioni, proventi e oneri riguardanti operazioni infragruppo, previa riconciliazione dei saldi contabili.

Problematiche particolari scaturiscono quanto le società ed organismi partecipati adottano sistemi contabili diversi, prevalentemente di tipo economico, rispetto al sistema contabile dell’ente locale di tipo finanziario. In questi casi, la redazione del bilancio consolidato è gravata, inevitabilmente, dei problemi di eterogeneità dei criteri di valutazione e rilevazione contabile. Per ovviare a tali disallineamenti la normativa prevede correttivi da attuare mediante scritture di rettifica e prospetti di riconciliazione.

I bilanci della capogruppo e dei componenti del gruppo, rettificati come sopra richiamato, sono aggregati voce per voce, facendo riferimento ai singoli valori contabili, sommando tra loro i corrispondenti saldi dello stato patrimoniale e del conto economico:

* per l'intero importo delle voci contabili con riferimento ai bilanci degli enti strumentali controllati e delle società controllate (cd. **metodo integrale**);
* per un importo proporzionale alla quota di partecipazione, con riferimento ai bilanci delle società partecipate e degli enti strumentali partecipati (cd. **metodo proporzionale**).

Particolari interventi di elisione sono costituiti da:

* l’eliminazione del valore contabile delle partecipazioni della capogruppo in ciascuna componente del gruppo e la corrispondente parte del patrimonio netto di ciascuna componente del gruppo;
* l’analoga eliminazione dei valori delle partecipazioni tra i componenti del gruppo e delle corrispondenti quote del patrimonio netto;
* l’eliminazione degli utili e delle perdite derivanti da operazioni infragruppo compresi nel valore contabile di attività, quali le rimanenze e le immobilizzazioni costituite, ad esempio, l’eliminazione delle minusvalenze e plusvalenze derivanti dall’alienazione di immobilizzazioni che sono ancora di proprietà del gruppo.

La rettifica dei dati contabili può essere evitata se relativa a operazioni infragruppo di importo irrilevante. Di questo deve essere data notizia motivata nella nota integrativa.

I principi contabili da considerare per le operazioni di consolidamento dell’ente locale sono, oltre a quelli previsti nell’allegato n. 4/4, quelli civilistici e quelli emanati dall’OIC, generalmente utilizzati nel consolidamento dei conti.

4.4 Il Bilancio di previsione

Peculiarità della contabilità pubblica, rispetto a quella delle imprese del settore privato, è data dalla preminenza del bilancio di previsione (che viene, per l’appunto, identificato con il termine “bilancio”) rispetto al conto consuntivo (identificato come “rendiconto”). Il motivo sta, fondamentalmente, nel ruolo autorizzatorio che il primo riveste.

Il carattere autorizzatorio del bilancio di previsione consta nel fatto che le previsioni in esso contenute **costituiscono il limite agli impegni di spesa ed ai pagamenti** per l’intero periodo di riferimento, fatta eccezione per i servizi per conto di terzi e per i rimborsi delle anticipazioni di tesoreria. La funzione autorizzatoria riguarda anche le entrate per accensione di prestiti.

Con l’adozione degli schemi di bilancio previsti negli allegati al D.Lgs. n. 118/2011[[44]](#footnote-44) viene abbandonata definitivamente la classificazione prevista dal D.P.R. n. 194/1996. A decorrere dal 2016, infatti, gli enti territoriali, i loro organismi strumentali in contabilità finanziaria devono approvare il bilancio di previsione triennale, secondo i nuovi schemi.

Viene inoltre soppressa la distinzione tra il bilancio annuale e il bilancio pluriennale, presente nel precedente ordinamento, a favore di un’impostazione che prevede un **unico documento contabile con un periodo di riferimento triennale**, per quanto riguarda la competenza, e annuale, per quanto riguarda le previsioni di cassa.

Nel bilancio di previsione:

* la previsione delle entrate rappresenta quanto l’amministrazione ritiene di poter ragionevolmente accertare in ciascuno degli esercizi contemplato nel bilancio, anche nel rispetto dei principi contabili generali dell’attendibilità e della congruità;
* la previsione delle spese è predisposta nel rispetto dei principi contabili generali della veridicità e della coerenza, tenendo conto degli impegni già assunti a seguito di obbligazioni giuridicamente perfezionate, esigibili negli esercizi considerati e delle spese di competenza;
* gli stanziamenti devono essere quantificati nella misura necessaria per lo svolgimento delle attività o interventi che, sulla base della legislazione vigente, daranno luogo ad obbligazioni esigibili negli esercizi considerati;
* le previsioni di cassa sono effettuate in considerazione dell’esigibilità dei residui attivi, delle entrate di competenza e del rispetto dei termini di pagamento con riferimento ai cronoprogrammi e alle scadenze di legge, per le spese.

4.4.1 Termini di approvazione

Termine per l’approvazione del bilancio di previsione è, di regola, il 31 dicembre dell’anno precedente a quello di riferimento. Entro questa scadenza deve essere deliberata dal consiglio dell’ente l’approvazione del bilancio completo dei relativi allegati. Tale termine può essere differito, in presenza di motivate esigenze, con decreto ministeriale; eventualità, questa, che, negli ultimi anni, si è verificata puntualmente, fino a prevedere, in anni passati, il differimento dell’approvazione del bilancio, talvolta, a date alle quali l’esercizio oggetto di previsione risultava ormai prossimo alla conclusione. Per quanto riguarda gli esercizi più recenti, ad esempio, con il decreto 13 dicembre 2019 (Gazzetta Ufficiale n. 295 del 17 dicembre 2019), il Ministero dell'Interno ha stabilito il differimento del termine per la deliberazione del bilancio di previsione per il triennio 2020/2022 da parte degli enti locali al 31 marzo 2020. Tale termine è stato ulteriormente prorogato, a seguito dell’emergenza sanitaria scatenata dal virus COVID-19, al 31 maggio ad opera del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 e, successivamente, al 31 luglio 2020 in sede di conversione dello stesso decreto e, di nuovo, al 30 settembre 2020 a mezzo del c. 3-bis dell’art. 106 inserito in sede di conversione del D.L. n. 34/2020. Analogamente, il D.M. Interno del 13 gennaio 2021 ha differito il termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2021/2023 al 31 marzo 2021, già in precedenza differito al 31 gennaio. L’art. 30, c. 4, D.L. n. 41/2021 ha ulteriormente differito il termine al 30 aprile 2021[[45]](#footnote-45). Così pure, in relazione all’esercizio finanziario 2022/2024, il D.M. Interno del 24 dicembre 2021 ha previsto il differimento del termine per la deliberazione del relativo bilancio di previsione al 31 marzo 2022. I decreti che sanciscono il differimento dei suddetti termini, **autorizzano contestualmente l’esercizio provvisorio**.

Vengono altresì differiti alla data fissata da norme statali per la deliberazione del bilancio i termini relativi alle deliberazioni sulle tariffe, sulle aliquote di imposta, compresa l’aliquota dell’addizionale all’IRPEF, nonché quelli per approvare i regolamenti sulle entrate, propedeutici alla quantificazione delle previsioni di entrate dello stesso bilancio di previsione. La stretta correlazione fra la determinazione dell’ammontare delle entrate e la formulazione delle previsioni di bilancio, infatti, comporta che, qualora adottate, le deliberazioni con le quali sono approvate le aliquote e le tariffe dei tributi, le tariffe sui servizi pubblici locali e sui costi di gestione dei servizi a domanda individuale, debbano precedere la deliberazione di approvazione del bilancio[[46]](#footnote-46).

A tal proposito giova segnalare che il c. 5 della legge di bilancio 2022 prevede che i comuni sono tenuti a modificare gli scaglioni e le aliquote dell’addizionale comunale IRPEF entro il 31 marzo 2022, o, in caso di scadenza successiva, entro il termine di approvazione del bilancio di previsione, al fine di conformarsi alla nuova articolazione di scaglioni e aliquote prevista per l’Irpef dalla stessa legge di bilancio.

La mancata approvazione del bilancio di previsione comporta fatto grave che può portare allo **scioglimento del consiglio dell’ente** ex art. 141, c.1, lett. c), TUEL. Lo scioglimento del consiglio determina il commissariamento dell’ente.

4.4.2 Esercizio provvisorio e gestione provvisoria

Se il bilancio di previsione non è approvato dal consiglio entro il 31 dicembre dell'anno precedente, la gestione finanziaria dell'ente si svolge nel rispetto dei principi applicati della contabilità finanziaria riguardanti l'esercizio provvisorio o la gestione provvisoria. Nel corso dell'esercizio provvisorio o della gestione provvisoria, gli enti gestiscono gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce la gestione o l'esercizio provvisorio. In particolare, fino a tale termine la gestione è effettuata sulla base delle autorizzazioni **del secondo esercizio compreso nel triennio di riferimento dell'ultimo bilancio di previsione approvato**. I pagamenti possono essere effettuati entro i limiti determinati dalla somma dei residui al 31 dicembre dell'anno precedente e degli stanziamenti di competenza al netto del FPV.

**Esercizio provvisorio**

Quando la scadenza del termine per l’approvazione del bilancio di previsione sia prorogata da norme statali oltre l’inizio dell’esercizio finanziario di riferimento, l’ente entra in una fase denominata “esercizio provvisorio”. In questi casi l’esercizio provvisorio è automaticamente autorizzato dalla norma che proroga il termine, sino al termine stabilito.

Come detto, durante l'esercizio provvisorio gli enti gestiscono gli stanziamenti di competenza previsti nell'ultimo bilancio approvato per l'esercizio cui si riferisce l'esercizio in questione. Tale impostazione risulta modificata rispetto al precedente ordinamento. Pur restando confermata la previsione in dodicesimi, infatti, gli stanziamenti di riferimento non sono più rappresentati da quelli dell’anno precedente ma da quelli dell’anno in corso. Per il 2022, ad esempio, il periodo da prendere in considerazione è il secondo esercizio contemplato nel bilancio di previsione approvato per il triennio 2021-2023.

La questione aveva comportato qualche complicanza per gli enti ricadenti nell’esercizio provvisorio del 2016, anno nel quale il bilancio di riferimento era rappresentato dal secondo periodo relativo al triennio 2015-2017. Mentre quest’ultimo era stato redatto, per gli enti non sperimentatori, sulla base del precedente modello ex D.P.R. n. 194/1996, nell’esercizio 2016 entrava in vigore la riforma contabile con le nuove regole. Il problema si poneva, in particolare, riguardo agli interventi di spesa in quanto, con la modifica alla struttura del bilancio di previsione, mutava il riferimento sul quale applicare il limite della spesa (c.d. tetto): non più l’**intervento** di spesa ma il **programma** di spesa del nuovo modello di bilancio (corrispondente al vecchio servizio).

La gestione per dodicesimi interessa soltanto gli stanziamenti di competenza diversi dagli impegni assunti negli esercizi precedenti con imputazione all’esercizio provvisorio.

In materia di investimenti, è vietato il ricorso all’indebitamento e possono essere impegnate solo spese riguardanti lavori pubblici di somma urgenza o altri interventi di somma urgenza, restando, tuttavia, consentito il ricorso all’anticipazione di tesoreria di cui all’art. 222 del TUEL.

Nel corso dell'esercizio provvisorio, gli enti possono impegnare mensilmente, unitamente alla quota dei dodicesimi non utilizzata nei mesi precedenti, per ciascun programma, le spese sopraccitate per importi non superiori ad 1/12 degli stanziamenti del secondo esercizio del bilancio di previsione deliberato l'anno precedente, ridotti delle somme già impegnate negli esercizi precedenti e dell'importo accantonato al FPV, con l'esclusione delle spese:

* tassativamente regolate dalla legge;
* non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi;
* a carattere continuativo necessarie per garantire il mantenimento del livello qualitativo e quantitativo dei servizi esistenti, impegnate a seguito della scadenza dei relativi contratti.

Sono consentite le variazioni di bilancio previste dall'art. 187, c. 3-quinquies, quelle riguardanti le variazioni del FPV, quelle necessarie alla reimputazione agli esercizi in cui sono esigibili, di obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte, e delle spese correlate, nei casi in cui anche la spesa è oggetto di reimputazione e l'eventuale aggiornamento delle spese già impegnate. Tali variazioni rilevano solo ai fini della gestione dei dodicesimi.

Per quanto riguarda l’utilizzo delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione, esso è consentito esclusivamente per garantire la prosecuzione o l’avvio di attività soggette a termini o scadenze, sulla base di una relazione documentata del dirigente competente. È onere della giunta deliberare una variazione del bilancio provvisorio con la quale disporre l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione vincolato determinato sulla base dei dati di pre-consuntivo dell’esercizio precedente. Come previsto nel punto 8.11 del principio contabile n. 4/2, la giunta adotta la delibera di variazione **previa acquisizione del parere dell’organo di revisione contabile**.

**Gestione provvisoria**

Nel caso in cui il bilancio di esercizio non sia approvato entro il 31 dicembre e non sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio ovvero nel caso in cui il bilancio non sia stato approvato entro i maggiori termini eventualmente previsti per l’esercizio provvisorio, è consentita esclusivamente una gestione provvisoria **nei limiti dei corrispondenti stanziamenti di spesa dell'ultimo bilancio approvato** per l'esercizio cui si riferisce la gestione provvisoria.

Nel corso della gestione provvisoria l'ente può assumere solo obbligazioni derivanti da provvedimenti giurisdizionali esecutivi, quelle tassativamente regolate dalla legge e quelle necessarie ad evitare che siano arrecati danni patrimoniali certi e gravi all'ente.

4.4.3 Obblighi di comunicazione

L’art. 9, c. 1-quinquies, D.L. n. 113/2016, conv. L. n. 160/2016 dispone, l’obbligo di inviare il bilancio di previsione antro 30 giorni dalla sua approvazione alla banca dati delle amministrazioni pubbliche (BDAP) di cui all’art. 13, L. 196/2009, compresi i dati aggregati per voce del piano dei conti integrato. L’art. 1, c. 902, L. n. 145/2018 stabilisce che tale adempimento sostituisce, a partire dal 2019, la trasmissione delle certificazioni del bilancio di previsione al ministero dell’interno[[47]](#footnote-47).

Con il successivo c. 903, che modifica l’art. 161 del TUEL, viene previsto che, con decorrenza dal 1° novembre 2019, il Ministero dell’Interno possa richiedere specifiche certificazioni (firmate dal responsabile finanziario) su particolari dati finanziari non presenti nella BDAP. Decorsi 30 giorni dal termine previsto per l’approvazione dei bilanci di previsione, il mancato invio dei dati alla BDAP comporta la sospensione dei pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell’Interno, comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale. In fase di prima applicazione, con riferimento al bilancio di previsione 2019, la sanzione si applica a decorrere dal 1° novembre 2019.

4.4.4 Principi di redazione del bilancio

I principi di redazione del bilancio di previsione sono sanciti nell’allegato n.1 al D.Lgs. 118/2011 e sono di seguito sintetizzati.

|  |  |
| --- | --- |
| **Principio** | **Sintesi** |
| Annualità | I documenti del sistema di bilancio, sia di previsione che di rendicontazione, sono predisposti con cadenza annuale e si riferiscono a distinti periodi di gestione coincidenti con l'anno solare.  Nella predisposizione dei documenti di bilancio, le previsioni di ciascun esercizio sono elaborate sulla base di una programmazione di medio periodo, con un orizzonte temporale almeno triennale. |
| Unità | La singola amministrazione pubblica è una entità giuridica unica e unitaria; pertanto, devono essere unico e unitario sia il suo bilancio di previsione che il suo rendiconto.  È il complesso unitario delle entrate che finanzia l'amministrazione pubblica e sostiene così la totalità delle sue spese durante la gestione. |
| Universalità | Il sistema di bilancio ricomprende tutte le finalità e gli obiettivi di gestione, nonché i relativi valori finanziari, economici e patrimoniali riconducibili alla singola amministrazione pubblica, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della complessa attività amministrativa.  Sono incompatibili con il principio dell'universalità le gestioni fuori bilancio. |
| Integrità | Nel bilancio di previsione e nei documenti di rendicontazione le entrate devono essere iscritte al lordo delle spese sostenute per la loro riscossione e di altre eventuali spese ad esse connesse e, parimenti, le spese devono essere iscritte al lordo delle correlate entrate, senza compensazioni di partite.  Lo stesso principio si applica a tutti i valori del sistema di bilancio, anche economici e patrimoniali che si ritrovano nel conto economico e nel conto del patrimonio. |
| Veridicità, attendibilità, correttezza e comprensibilità | Il principio della **veridicità** ricerca nei dati contabili di bilancio la rappresentazione delle reali condizioni delle operazioni di gestione di natura economica, patrimoniale e finanziaria dell’esercizio. La veridicità nei documenti di previsione è da intendersi come rigorosa valutazione dei flussi finanziari generati dalle operazioni che si svolgeranno nel futuro periodo di riferimento.  Le previsioni devono essere sostenute da accurate analisi di tipo storico e programmatico o, in mancanza, da altri idonei parametri di riferimento, nonché da fondate aspettative di acquisizione e di utilizzo delle risorse (principio dell'**attendibilità**). Tale principio è applicabile anche al rendiconto e ai documenti descrittivi ed accompagnatori. Un'informazione contabile è attendibile se è scevra da errori e distorsioni rilevanti e se gli utilizzatori possono fare affidamento su di essa.  Il rispetto formale e sostanziale delle norme che disciplinano la redazione dei documenti contabili di programmazione e previsione, di gestione e controllo e di rendicontazione deve, inoltre, caratterizzare la formazione dei citati documenti. Infatti, il principio della **correttezza** si estende anche ai principi contabili generali e applicati che costituiscono i fondamenti e le regole di carattere generale cui deve uniformarsi l'intero sistema di bilancio. Il principio della correttezza si applica anche alle comunicazioni e ai dati oggetto del monitoraggio da parte delle istituzioni preposte al governo della finanza pubblica.  Infine, il sistema di bilancio deve essere **comprensibile** e deve perciò presentare una chiara classificazione delle voci finanziarie, economiche e patrimoniali. Al tal fine, le registrazioni contabili ed i documenti di bilancio adottano il sistema di classificazione previsto dall'ordinamento contabile e finanziario, uniformandosi alle istruzioni dei relativi glossari. Il sistema di bilancio è inoltre corredato da una informativa supplementare che ne facilita la comprensione e l'intelligibilità.  I documenti contabili che non rispettano il principio della veridicità e tutti gli altri principi ad esso collegati, **non possono acquisire il parere favorevole da parte degli organi preposti al controllo e alla revisione contabile**. |
| Significatività e rilevanza | Per essere utile, un'informazione deve essere **significativa** per le esigenze informative connesse al processo decisionale degli utilizzatori. L'informazione è qualitativamente significativa quando è in grado di influenzare le decisioni degli utilizzatori. Il procedimento di formazione del sistema di bilancio implica delle stime o previsioni. Errori, semplificazioni e arrotondamenti non devono essere di portata tale da avere un effetto rilevante sui dati del sistema di bilancio e sul loro significato per i destinatari. L'effetto deve essere anche valutato ai fini degli equilibri finanziari ed economici.  L'informazione è **rilevante** se la sua omissione o errata presentazione può influenzare le decisioni degli utilizzatori. La rilevanza dipende dalla dimensione quantitativa della posta in rapporto ai valori complessivi del sistema di bilancio e dall'errore giudicato nelle specifiche circostanze di omissione o errata presentazione. |
| Flessibilità | Il principio di flessibilità è volto a trovare, all'interno dei documenti contabili di programmazione e previsione di bilancio, la possibilità di fronteggiare gli effetti derivanti dalle circostanze imprevedibili e straordinarie che, durante la gestione, possono modificare i valori a suo tempo approvati. Per tale finalità la legge disciplina l'utilizzo di strumenti ordinari, come il fondo di riserva, destinati a garantire le risorse da impiegare a copertura delle spese sopravvenute.  Un eccessivo ricorso agli altri strumenti di flessibilità, quali le variazioni di bilancio, va visto comunque come fatto negativo, in quanto inficia l'attendibilità del processo di programmazione e rende non credibile il complesso del sistema di bilancio.  Differente funzione ha la flessibilità dei bilanci in sede gestionale, volta a consentire variazioni compensative tra le missioni e tra programmi conseguenti a provvedimenti di trasferimenti del personale all'interno di ciascuna amministrazione e la rimodulazione delle dotazioni finanziarie interne a ogni programma. |
| Congruità | La congruità consiste nella verifica dell'adeguatezza dei mezzi disponibili rispetto ai fini stabiliti.  La congruità delle entrate e delle spese deve essere valutata in relazione agli obiettivi programmati, agli andamenti storici ed al riflesso nel periodo degli impegni pluriennali che sono coerentemente rappresentati nel sistema di bilancio nelle fasi di previsione e programmazione, di gestione e rendicontazione. |
| Prudenza | Nel bilancio di previsione devono essere iscritte solo le componenti positive che ragionevolmente saranno disponibili nel periodo amministrativo considerato, mentre le componenti negative sono limitate alle sole voci degli impegni sostenibili e direttamente collegate alle risorse previste.  Nei documenti contabili di rendicontazione il principio della prudenza comporta che le componenti positive non realizzate non siano contabilizzate, mentre tutte le componenti negative siano contabilizzate anche se non sono definitivamente realizzate.  Sono da evitare eccessi perché possono pregiudicare la rappresentazione veritiera e corretta e l’attendibilità del bilancio. |
| Coerenza | La coerenza consiste nel nesso logico fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione generale. Ciò implica che queste stesse funzioni ed i documenti contabili e non, ad esse collegati, siano strumentali al perseguimento dei medesimi obiettivi.  La **coerenza interna** comporta:   * in sede preventiva: che gli strumenti di programmazione pluriennale e annuale siano conseguenti alla pianificazione dell'ente; * in sede di gestione: che le decisioni e gli atti non siano in contrasto con gli indirizzi e gli obiettivi indicati negli strumenti di programmazione e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici; * in sede di rendicontazione: che sia dimostrato e motivato lo scostamento fra risultati ottenuti e quelli attesi.   La coerenza interna del sistema di bilancio riguarda anche i criteri particolari di valutazione delle singole poste in conformità ai postulati e principi generali.  La **coerenza esterna** comporta una connessione fra il processo di programmazione, previsione, gestione e rendicontazione dell'amministrazione pubblica, con le direttive e le scelte strategiche di altri livelli di governo del sistema pubblico, anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica. |
| Continuità e costanza | La valutazione delle poste contabili di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della **continuazione** dell’attività. Il principio si fonda sulla considerazione che il sistema aziendale, sia pubblico che privato, deve essere atto a perdurare nel tempo. Il principio si applica anche al fine di garantire equilibri economico-finanziari che siano salvaguardati e perdurino nel tempo.  La **costanza** di applicazione dei principi contabili è condizione essenziale per consentire la comparabilità dei documenti contabili del bilancio di previsione e del rendiconto nonché delle singole valutazioni nel tempo. L'eventuale cambiamento dei criteri di valutazione deve rappresentare un'eccezione opportunamente descritta e documentata. |
| Comparabilità e verificabilità | I fruitori del bilancio devono essere in grado di **comparare** nel tempo le informazioni, analitiche e sintetiche, di singole o complessive poste del sistema di bilancio; devono poter comparare le informazioni di bilancio anche tra enti pubblici diversi. Essi, inoltre, devono essere informati circa i principi contabili impiegati nella predisposizione dei documenti e dei dati che compongono il sistema di bilancio.  Il requisito di comparabilità non deve, tuttavia, ostacolare l'introduzione di principi contabili più adeguati alla specifica operazione. Non è appropriato che un'amministrazione pubblica continui a contabilizzare nel medesimo modo un'operazione o un evento se il criterio adottato non è più conforme al disposto normativo ed ai principi contabili.  Condizioni necessarie a consentire la comparabilità sono:   * forma di presentazione costante dell’esposizione delle voci; * criteri di valutazione adottati costanti (l'eventuale cambiamento deve essere giustificato da circostanza eccezionale e l'effetto sul risultato dell'esercizio e sul patrimonio netto deve essere adeguatamente illustrato e motivato); * mutamenti strutturali nell'organizzazione ed eventi di natura straordinaria chiaramente evidenziati.   Inoltre, l'informazione patrimoniale, economica e finanziaria, e tutte le altre fornite dal sistema di bilancio di ogni amministrazione pubblica, devono essere **verificabili** attraverso la ricostruzione del procedimento valutativo seguito. A tale scopo le amministrazioni pubbliche devono conservare la necessaria documentazione probatoria. |
| Neutralità o imparzialità | La redazione dei documenti contabili deve fondarsi su principi contabili indipendenti ed imparziali verso tutti i destinatari, senza servire o favorire gli interessi o le esigenze di particolari gruppi.  La neutralità o imparzialità deve essere presente in tutto il procedimento formativo del sistema di bilancio, sia di programmazione e previsione, sia di gestione e di rendicontazione. |
| Pubblicità | Il bilancio assolve una funzione informativa nei confronti degli utilizzatori. Affinché i documenti contabili di previsione e di rendicontazione assumano a pieno la loro valenza politica, giuridica, economica e sociale devono essere resi pubblici. |
| Equilibrio di bilancio | Il pareggio di bilancio è un vincolo posto dalle norme sulla contabilità pubblica. L'osservanza di tale principio riguarda il pareggio complessivo di competenza e di cassa e di tutti gli altri equilibri finanziari, economici e patrimoniali, da verificare sia in fase previsionale che durante la gestione, in modo concomitante con lo svolgersi delle operazioni di esercizio, per essere, quindi, riflesso nei risultati complessivi evidenziati nei documenti contabili di rendicontazione.  La realizzazione dell'equilibrio è garanzia della capacità dell’ente di perseguire le proprie finalità in un mercato dinamico.  L'equilibrio finanziario del bilancio non comporta necessariamente una stabilità anche di carattere economico e patrimoniale. |
| Competenza finanziaria | Il principio della competenza finanziaria costituisce il criterio di imputazione agli esercizi finanziari delle obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive (accertamenti e impegni).  Il principio è applicato solo a quei documenti di natura finanziaria che compongono il sistema di bilancio di ogni pubblica amministrazione che adotta la contabilità finanziaria e attua il contenuto autorizzatorio degli stanziamenti del bilancio di previsione.  Tale principio prevede che tutte le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive, che danno luogo a entrate e spese per l'ente, devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza. È, in ogni caso, fatta salva la piena copertura finanziaria degli impegni di spesa giuridicamente assunti, a prescindere dall'esercizio finanziario in cui gli stessi sono imputati.  Secondo tale principio:   * l'**accertamento** costituisce la fase dell'entrata con la quale si perfeziona un diritto di credito relativo ad una riscossione da realizzare e si imputa contabilmente all'esercizio finanziario nel quale il diritto di credito viene a scadenza; * l'**impegno** costituisce la fase della spesa con la quale viene registrata nelle scritture contabili la spesa conseguente ad una obbligazione giuridicamente perfezionata e relativa ad un pagamento da effettuare, con imputazione all'esercizio finanziario in cui l'obbligazione passiva viene a scadenza. |
| Competenza economica | Per il principio della competenza economica l'effetto delle operazioni e degli altri eventi deve essere rilevato contabilmente ed attribuito all'esercizio al quale tali operazioni ed eventi si riferiscono e non a quello in cui si concretizzano i relativi movimenti finanziari. Esso è riferibile ai soli prospetti di natura economica e patrimoniale facenti parte di ogni sistema di bilancio (in particolare, al budget economico e/o preventivo economico, al conto economico ed al conto del patrimonio).  Corollario fondamentale di tale principio è che i componenti economici negativi devono essere correlati con i ricavi dell'esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività istituzionali. |
| Prevalenza della sostanza sulla forma | Se l'informazione contabile deve rappresentare fedelmente ed in modo veritiero le operazioni ed i fatti che sono accaduti durante l'esercizio, è necessario che essi siano rilevati contabilmente secondo la loro natura finanziaria, economica e patrimoniale in conformità alla loro sostanza effettiva e quindi alla realtà economica che li ha generati e ai contenuti della stessa, e non solamente secondo le regole e le norme vigenti che ne disciplinano la contabilizzazione formale.  La sostanza economica, finanziaria e patrimoniale delle operazioni rappresenta l'elemento prevalente per la contabilizzazione, valutazione ed esposizione nella rappresentazione dei fatti amministrativi. |

4.4.5 Allegati al bilancio di previsione

La normativa prevede una serie corposa di documenti, contabili e non, che devono essere allegati al bilancio di previsione.

L’art. 11, c. 3, D.Lgs. 118/2011 dispone che al bilancio di previsione finanziario debbano essere allegati:

* il prospetto esplicativo del presunto risultato di amministrazione;
* il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del FPV per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
* il prospetto concernente la composizione del FCDE per ciascuno degli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
* il prospetto dimostrativo del rispetto dei vincoli di indebitamento*;*
* il prospetto delle spese previste per l’utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali, per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* il prospetto delle spese previste per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni per ciascuno degli anni considerati nel bilancio di previsione (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* la nota integrativa;
* la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Vanno allegati anche i documenti previsti dall’art. 172, D.Lgs. n. 267/2000 come modificato dal D.Lgs. n. 118/2011, vale a dire:

* l'elenco degli indirizzi internet di pubblicazione del rendiconto della gestione e del bilancio consolidato relativi al penultimo esercizio antecedente, dei rendiconti e dei bilanci consolidati delle unioni di comuni e dei soggetti considerati nel “gruppo amministrazione pubblica", relativi al penultimo esercizio antecedente quello cui il bilancio si riferisce (documenti da allegare, qualora non integralmente pubblicati nei relativi siti internet);
* la deliberazione annuale concernente la verifica della quantità e qualità di aree e fabbricati da destinarsi alla residenza, alle attività produttive e terziarie, che potranno essere ceduti in proprietà o diritto di superficie e relativo prezzo di cessione;
* le deliberazioni con le quali sono determinate, per l'esercizio successivo, le tariffe, le aliquote d'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 strutturale;
* il prospetto della concordanza tra bilancio di previsione e obiettivo programmatico del patto di stabilità interno (sostituito, a decorrere dal bilancio di previsione 2016-2018, dal prospetto attestante il rispetto dell’equilibrio fra entrate e spese finali).

4.4.6 Gli equilibri di bilancio

Il principio del rispetto degli equilibri di bilancio è sancito nella Costituzione italiana a seguito degli interventi operati dalla legge costituzionale n. 1/2012. Essa prevede, all’art. 97, c. 1, che: *“Le pubbliche amministrazioni, in coerenza con l'ordinamento dell'Unione Europea, assicurano l'equilibrio dei bilanci e la sostenibilità del debito pubblico”*. L’art. 119, c. 1 prevede che: *“I Comuni, le Province, le Città Metropolitane e le Regioni hanno autonomia finanziaria di entrata e di spesa, nel rispetto dell'equilibrio dei relativi bilanci, e concorrono ad assicurare l'osservanza dei vincoli economici e finanziari derivanti dall'ordinamento dell'Unione europea”.*

Gli equilibri di bilancio che l’ente deve rispettare possono essere classificati in tre categorie:

* **equilibrio generale**: consiste nella corrispondenza fra entrate e uscite;
* **equilibri parziali**: prendono a riferimento alcune delle grandezze che costituiscono il bilancio (equilibrio di cassa, equilibrio economico-finanziario, equilibrio della gestione movimento fondi, equilibrio gestione per conto terzi, equilibrio entrate e spese a specifica destinazione);
* **equilibrio fra entrate e spese finali** (L. n. 232/2016).

Andiamo brevemente ad analizzarli.

**Equilibrio generale**

L’equilibrio generale è stabilito dall’art. 162, c. 6 del TUEL che prevede che il bilancio di previsione deve **essere deliberato in pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione o del recupero del disavanzo di amministrazione, garantendo un fondo di cassa finale non negativo.**

Vengono, pertanto, fissati due concetti fondamentali:

* **il pareggio finanziario complessivo per competenza**: consta nel fatto che il totale delle entrate previste (compreso l’eventuale avanzo di amministrazione riportato dall’esercizio precedente) deve coincidere con il totale delle spese previste (compreso l’eventuale disavanzo di amministrazione riportato dall’esercizio precedente);
* **il saldo di cassa non negativo**: ogni esercizio finanziario deve concludersi con un saldo di cassa non negativo (compreso il rientro dall’eventuale anticipazione di cassa di cui l’ente può aver usufruito nel corso dell’esercizio).

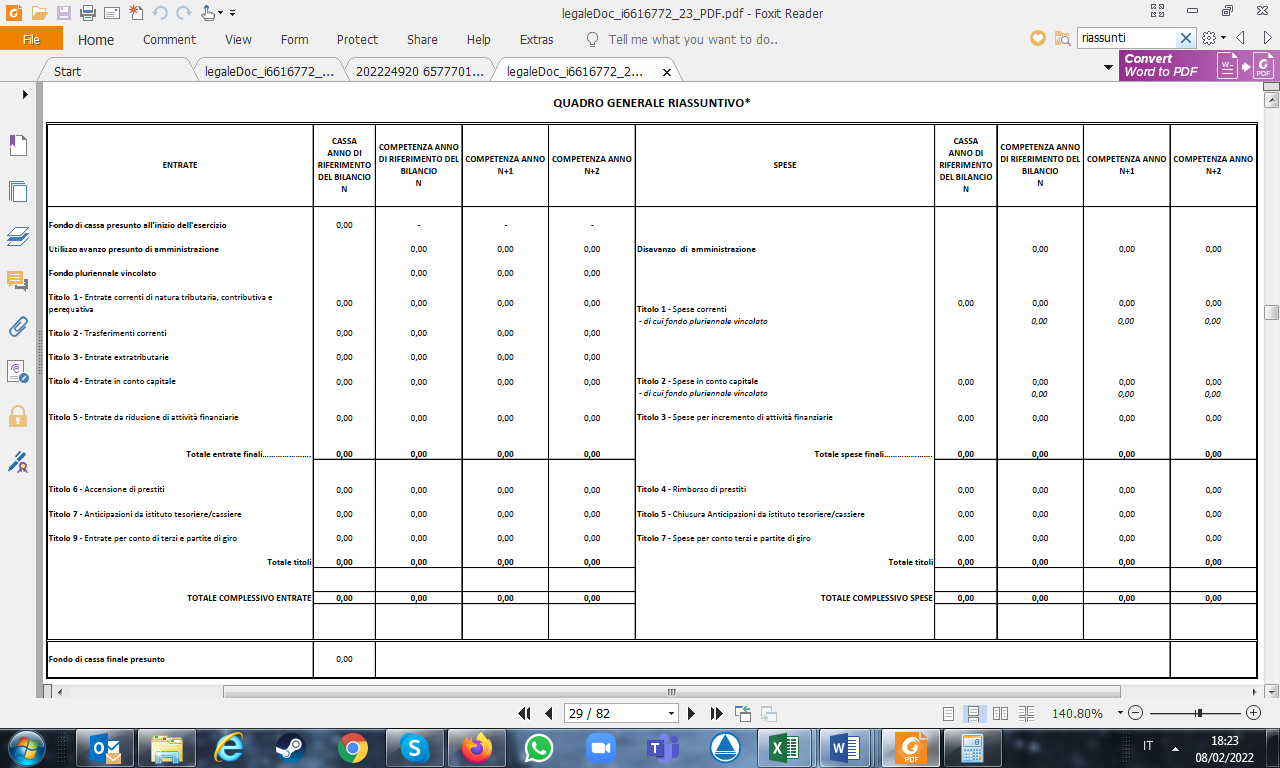
Per raggiungere questo obiettivo è necessario che nella fase che precede l’approvazione del bilancio di previsione vi sia un confronto fra gli organi politici e gli uffici dell’ente, al fine di definire le priorità che consentano l’espletamento delle funzioni dell’ente in modo da evitare l’insorgere possibili squilibri di bilancio.

Il rispetto dell’equilibrio generale viene evidenziato nel quadro generale riassuntivo il quale reca l’esposizione delle previsioni complessive del bilancio in termini di competenza e di cassa classificate per titoli, ed è costituito da un prospetto a sezioni divise nel quale sono indicate:

* per le entrate gli importi di ciascun titolo, il totale delle entrate finali (costituito dalla somma dei primi 5 titoli), il totale delle entrate (costituito dalla somma di tutti i titoli delle entrate) e il totale complessivo delle entrate (il totale complessivo delle entrate di cassa è costituito dalla somma del totale delle entrate con il fondo di cassa, il totale complessivo delle entrate di competenza è costituito dalla somma del totale delle entrate con il FPV e l’utilizzo del risultato di amministrazione);
* per le spese gli importi di ciascun titolo di spesa, il totale delle spese finali (costituito dalla somma dei primi tre titoli delle spese), il totale delle spese (costituito dalla somma di tutti i titoli delle spese e il totale complessivo delle spese (il totale complessivo di cassa è sempre uguale al totale delle spese, mentre il totale complessivo di competenza è costituito dalla somma del totale di spesa con l’eventuale disavanzo di amministrazione riportato in bilancio per la copertura).

Il quadro generale riassuntivo del bilancio fornisce una visione sintetica e globale dell’intera gestione dell’ente, relativa alle operazioni di competenza finanziaria dell’esercizio, secondo lo schema di seguito esposto:

**Allegato 9 al D.Lgs 118/2011, come modificato dal decreto MEF 11 agosto 2016**



Tutte le voci del prospetto devono essere valorizzate, anche se di importo pari a 0.

**Equilibrio di cassa**

Le previsioni di cassa, alla luce del nuovo principio della competenza finanziaria potenziata, diventano elementi chiave del bilancio per consentire all’ente di realizzare flussi finanziari di entrata in grado di alimentare i flussi in uscita, avvicinando, in questo modo, la competenza alla cassa, mediante la valorizzazione del momento dell’esigibilità dell’obbligazione.

Le previsioni di cassa in entrata, quindi, devono tendere ad allinearsi con le previsioni di competenza, sulla base dei postulati di veridicità ed attendibilità[[48]](#footnote-48). D’altra parte, gli stanziamenti di spesa devono riflettere le provviste finanziarie necessarie a garantire lo svolgimento delle attività e gli interventi programmati. Le previsioni di cassa diventano il limite entro il quale possono essere disposte spese in grado di essere tempestivamente onorate, nel rispetto dei tempi di pagamento ex art. 183, c. 8 del TUEL[[49]](#footnote-49), nonché ai sensi della disciplina introdotta dal D.L. n. 66/2014.

Il rispetto dell’equilibrio non può essere conseguito attraverso la semplice sommatoria dei residui alla competenza, in quanto ciò disattenderebbe i postulati di veridicità e attendibilità, presupponendo la certa realizzazione di tutti i crediti e di tutti i debiti nella prima annualità. Le previsioni di cassa delle entrate vanno invece circoscritte, limitatamente ai crediti che si prevede verranno riscossi nell’esercizio di competenza, tenendo conto della media delle riscossioni degli ultimi anni, in modo da rappresentare compiutamente, e con elevato grado di attendibilità, il flusso di entrata presumibile. La previsione di cassa delle entrate che presentano un certo grado di inesigibilità, pertanto, non dovrà eccedere la media delle riscossioni degli ultimi esercizi. Per il resto, l’art. 183, c. 8 del TUEL prevede *“l’obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di bilancio”*.

Rientra fra gli adempimenti principali, ai fini di un’adeguata programmazione, la corretta determinazione delle componenti del fondo di cassa, suddiviso fra fondi vincolati e liberi. La determinazione del fondo cassa vincolato è operata all’inizio dell’esercizio con determinazione del responsabile del servizio finanziario.

L’equilibrio di cassa in fase di previsione è evidenziato nella tabella che segue:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **RIEPILOGO GENERALE ENTRATE PER TITOLI** | | |
|  |  | PREVISIONI  ANNO ….. |
|  | Fondo di Cassa all'1/1/esercizio di riferimento |  |
|  |  |  |
| 1 | Entrate correnti di natura tributaria, contributiva e perequativa |  |
| 2 | Trasferimenti correnti |  |
| 3 | Entrate extratributarie |  |
| 4 | Entrate in conto capitale |  |
| 5 | Entrate da riduzione di attività finanziarie |  |
| 6 | Accensione prestiti |  |
| 7 | Anticipazioni da istituto tesoriere/cassiere |  |
| 9 | Entrate per conto terzi e partite di giro |  |
|  | TOTALE TITOLI |  |
|  | TOTALE GENERALE DELLE ENTRATE |  |
|  |  |  |
|  |  | PREVISIONI  ANNO ….. |
| 1 | Spese correnti |  |
| 2 | Spese in conto capitale |  |
| 3 | Spese per incremento attività finanziarie |  |
| 4 | Rimborso di prestiti |  |
| 5 | Chiusura anticipazioni di istituto tesoriere/cassiere |  |
| 7 | Spese per conto terzi e partite di giro |  |
|  | TOTALE GENERALE DELLE SPESE |  |
|  |  |  |
|  | SALDO DI CASSA |  |

Le verifiche dell’organo di revisione sugli equilibri di cassa devono estendersi ai rapporti fra ente e tesoriere.

Sugli equilibri di cassa pesa, nei tempi più recenti, l’effetto pandemico con enti che, a seguito del rallentamento nella riscossione delle entrate, hanno visto e vedranno pesantemente ridimensionarsi le giacenze disponibili ovvero dovranno fare maggiore ricorso all’anticipazione di tesoreria. Sugli equilibri di cassa, ad esempio, pesano maggiormente i costi per interessi sulle anticipazioni di tesoreria, le spese di sanificazione, l’acquisto di dotazioni informatiche per l’attivazione del lavoro in modalità *smart working* ed altre spese, benché tali maggiori spese siano state talvolta mitigate da misure compensative o anticipazioni di trasferimenti statali.

**Equilibrio economico-finanziario**

Le spese correnti e quelle per investimenti devono trovare copertura, in linea di principio, rispettivamente nelle entrate correnti e nelle entrate in conto capitale.

In generale, quindi, le spese correnti devono essere finanziate con entrate correnti. Questo principio consente di evitare il mantenimento di equilibri precari, laddove il raggiungimento del pareggio di bilancio sia perseguito finanziando spese correnti con entrate in conto capitale o di carattere non ricorrente.

Secondo il principio della contabilità finanziaria, il bilancio di previsione deve garantire l'equilibrio di parte corrente in termini di competenza finanziaria tra le spese correnti sommate alle previsioni di competenza relative ai trasferimenti in c/capitale, al saldo negativo delle partite finanziarie (quello positivo, invece, è destinato al rimborso anticipato dei prestiti e al finanziamento degli investimenti) e alle quote di capitale delle rate di ammortamento dei mutui e degli altri prestiti, con l'esclusione dei rimborsi anticipati, e le entrate afferenti i primi 3 titoli dell'entrata, sommate ai contribuiti destinati al rimborso dei prestiti e all'utilizzo dell'avanzo di competenza di parte corrente. Schematizzando:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| spese correnti  +  previsioni di competenza relative ai trasferimenti in conto capitale  +  saldo negativo delle partite finanziarie  +  quote capitale delle rate di ammortamento dei mutui e altri prestiti (esclusi i rimborsi anticipati) | ≤ | entrate dei primi tre titoli dell’entrata  +  contributi destinati al rimborso dei prestiti  +  utilizzo dell’avanzo di competenza di parte corrente |

All'equilibrio di parte corrente concorrono anche le entrate in c/capitale destinate al finanziamento di spese correnti in base a specifiche disposizioni di legge o dei principi contabili e l'eventuale saldo negativo delle partite finanziarie. Ad esempio, in deroga a questo principio generale, l’art. 1, c. 737, L. 208/2015, in vigore fino alla fine dell’esercizio 2017, consentiva di impiegare integralmente gli oneri di urbanizzazione (costituenti entrate in c/capitale) per finanziare sperse di manutenzione ordinaria del verde e delle strade (rientranti tra le spese correnti). Tale facoltà è stata modificata a decorrere dal 2018 limitandola, per quanto concerne la spesa corrente, alle spese di manutenzione ordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria e, dal 1° aprile 2020, per la parte non utilizzata, alle spese inerenti infrastrutture e opere di urbanizzazione primaria e secondaria [[50]](#footnote-50).

Gli enti locali hanno inoltre la possibilità di utilizzare i proventi derivanti dalle alienazioni patrimoniali, anche da cessione di azioni o dai piani di razionalizzazione, per finanziare le quote capitale dei mutui o dei prestiti obbligazionari in ammortamento nell'anno o anche in anticipo rispetto all'originario piano di ammortamento. Tali risorse possono essere convogliate all'equilibrio corrente a condizione che l'ente locale:

* dimostri, con riferimento al bilancio consolidato dell'esercizio precedente, un rapporto tra totale delle immobilizzazioni e debiti da finanziamento superiore a 2;
* in sede di bilancio di previsione non registri incrementi di spesa corrente ricorrente, come definita dall'allegato 7 annesso al D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118;
* sia in regola con gli accantonamenti al FCDE[[51]](#footnote-51).

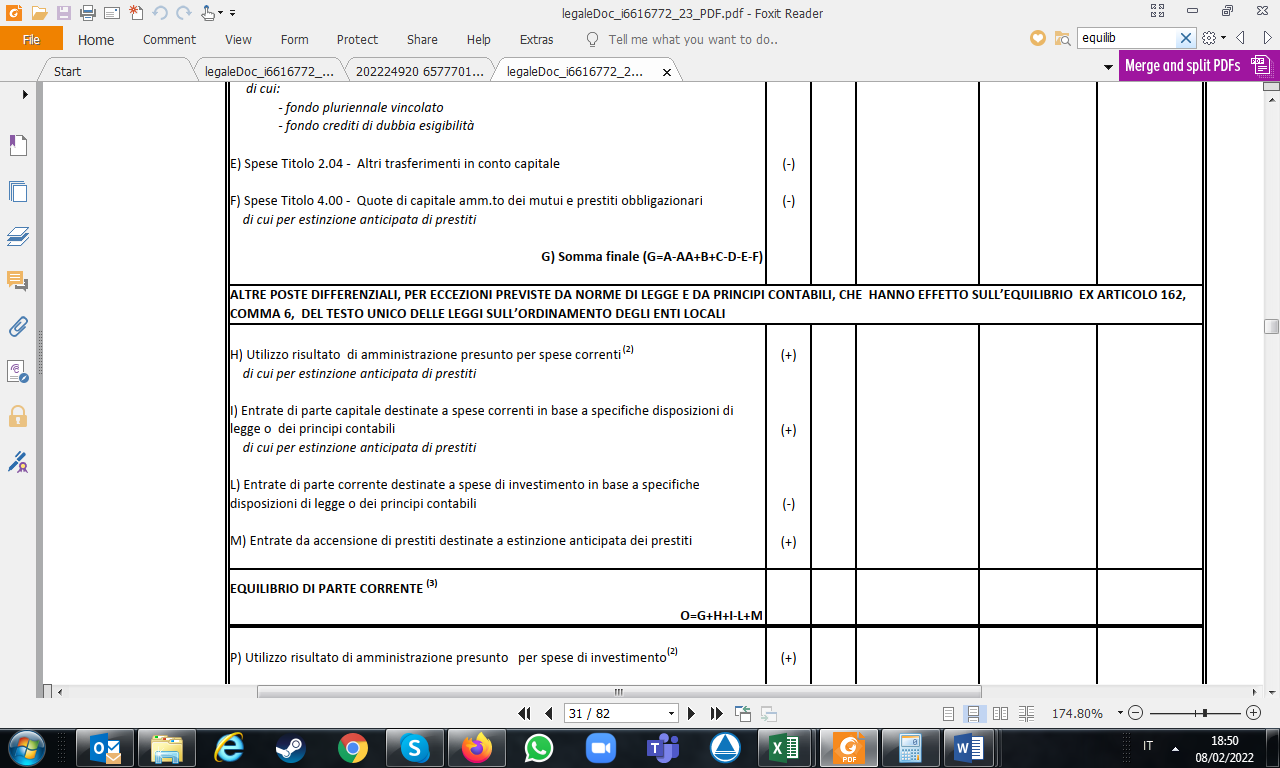
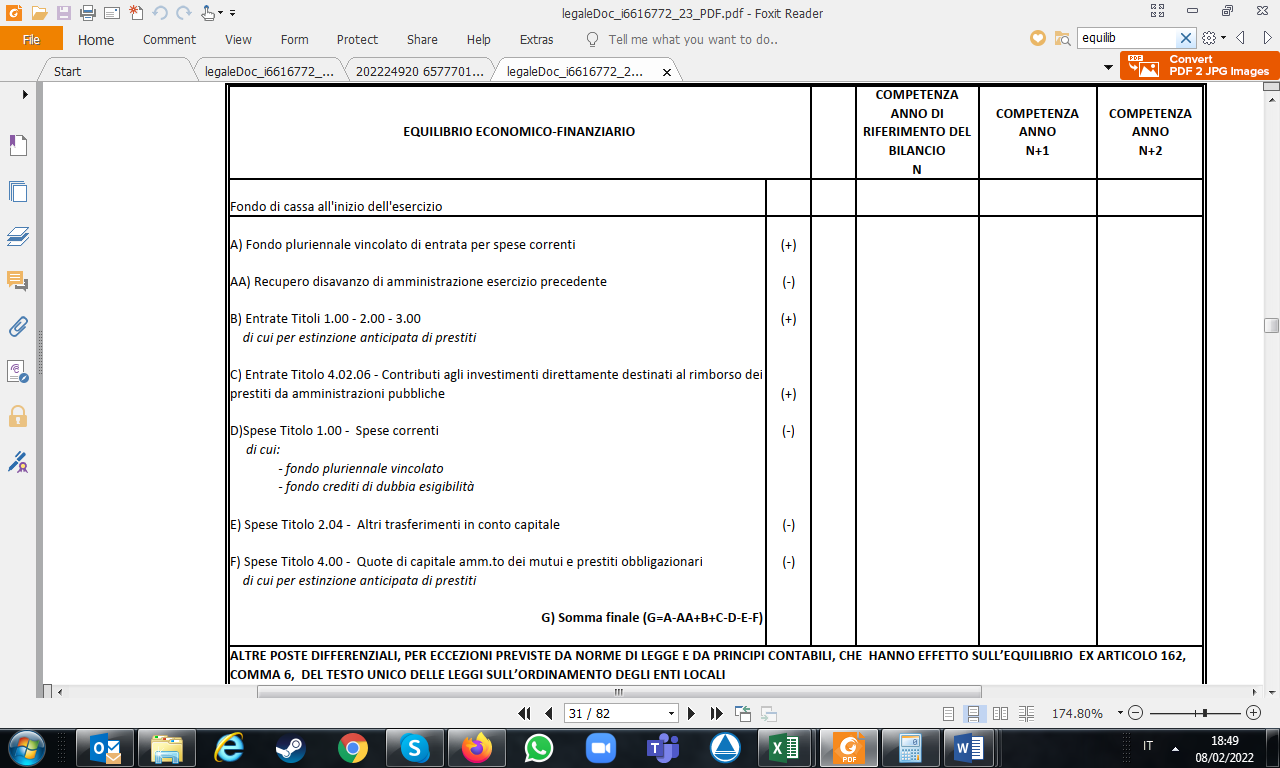
L’art. 7, c. 2, D.L. 19 giugno 2015, n. 78, come modificato dall’art. 1, c. 867, L. 205/2017 concede a comuni e province la possibilità di utilizzare fino al 2023 le risorse derivanti da operazioni di rinegoziazione di mutui e di riacquisto dei titoli obbligazionari emessi, senza vincolo di destinazione.

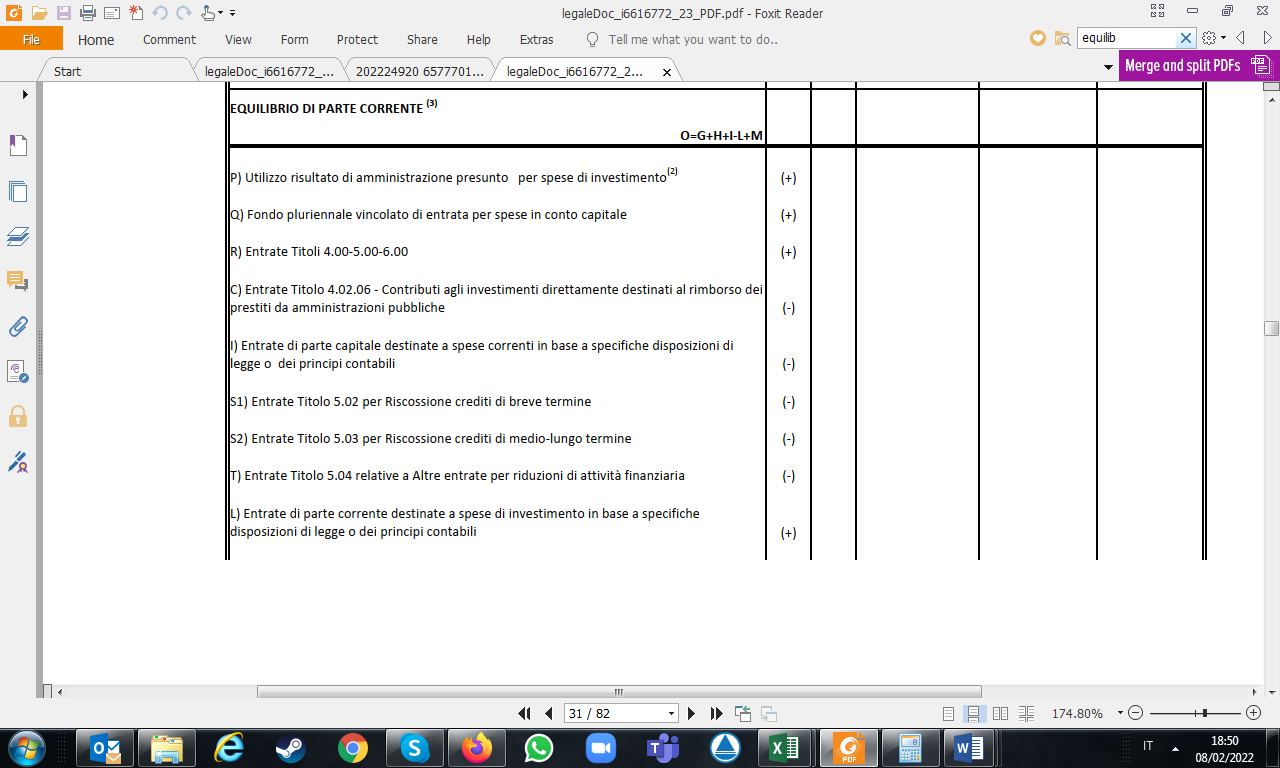
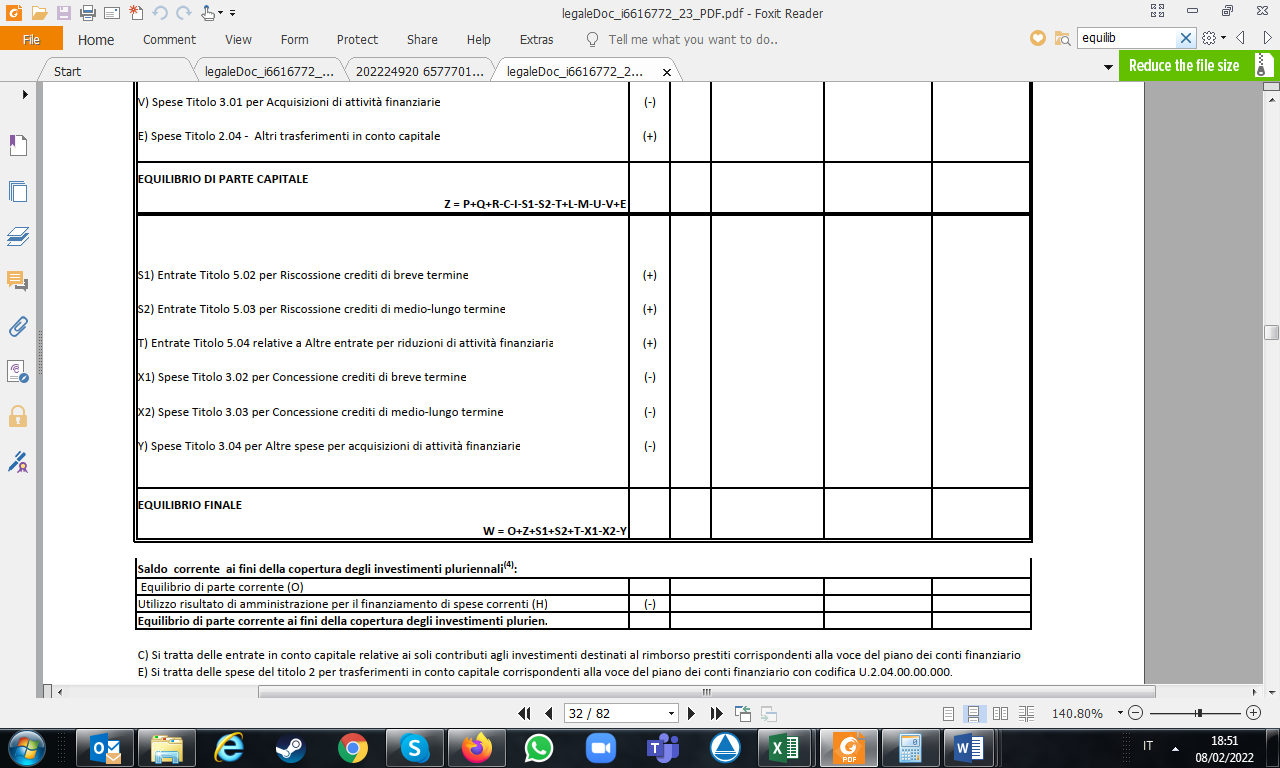
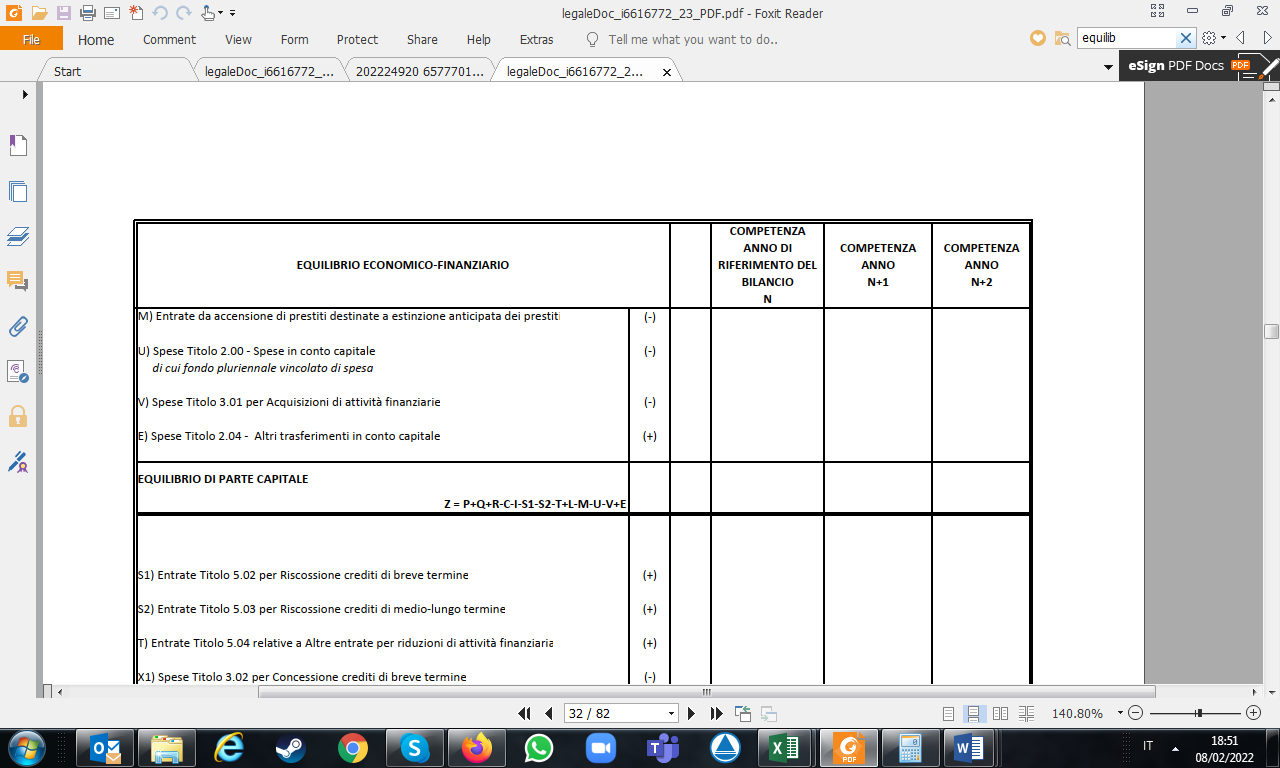
Anche per la parte capitale è previsto il generale principio di equilibrio laddove le entrate in conto capitale devono finanziare la spesa per investimenti, salva la possibilità di integrare dette entrate con l’eventuale avanzo di parte corrente. In particolare, ai sensi dell’art. 199, D.Lgs. n. 267/2000, per l'attivazione degli investimenti gli enti locali possono utilizzare:

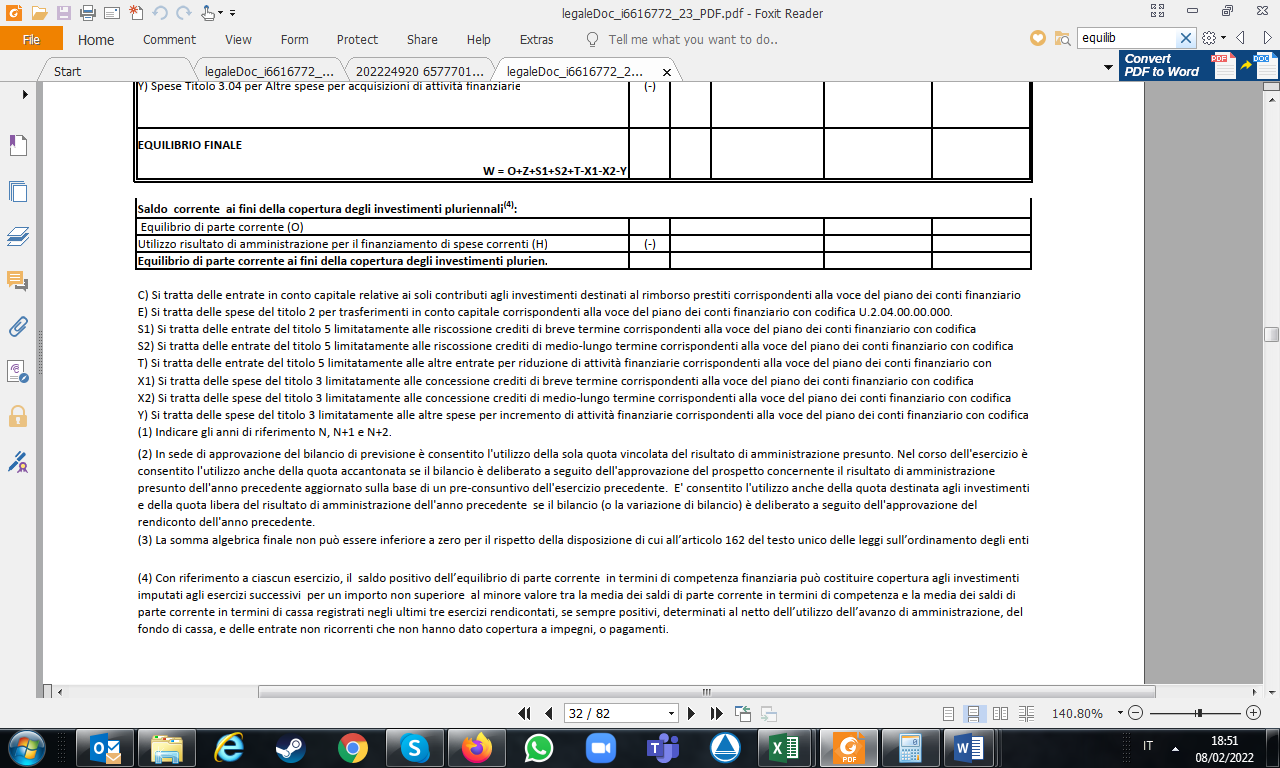
* entrate correnti destinate per legge agli investimenti;
* avanzo di parte corrente del bilancio, costituito da eccedenze di entrate correnti rispetto alle spese correnti aumentate delle quote capitale di ammortamento dei prestiti;
* entrate derivanti dall'alienazione di beni e diritti patrimoniali, riscossioni di crediti, proventi da concessioni edilizie e relative sanzioni;
* entrate derivanti da trasferimenti in conto capitale dello Stato, delle regioni, da altri interventi pubblici e privati finalizzati agli investimenti, da interventi finalizzati da parte di organismi comunitari e internazionali;
* avanzo di amministrazione, nelle forme disciplinate dall'art. 187 del TUEL;
* mutui passivi;
* altre forme di ricorso al mercato finanziario consentito dalla legge.

Il rispetto dell’equilibrio economico-finanziario è dimostrato con il prospetto di cui all’allegato n. 9 al D.Lgs. 118/2011 sotto riportato.

**Allegato 9 al D.Lgs 118/2011, come modificato dal decreto MEF 11 agosto 2016**







**Equilibrio della gestione movimento fondi**

L’equilibrio della gestione movimento fondi interessa tutte le operazioni di natura meramente finanziaria:

* finanziamenti a breve termine o anticipazioni di cassa e relativi rimborsi;
* riscossioni e concessioni di crediti.

In particolare, con riferimento all’anticipazione di cassa, si rammenta che la stessa può essere concessa generalmente nel limite massimo dei 3/12 (salvo deroghe di legge) delle entrate accertate nel penultimo anno precedente, afferenti ai primi 3 titoli. Vige, inoltre, l’obbligo di rimborso totale dell’erogazione concessa entro la fine dell’esercizio.

**Equilibrio della gestione conto terzi**

Riguarda quelle operazioni poste in essere dall’ente per conto di altri soggetti e le cc.dd. partite di giro, nelle quali l’ente è al tempo stesso creditore e debitore (es. ritenute sull’imposta sui redditi, somme destinate al servizio economato, depositi contrattuali, cauzioni).

Sono imputabili tra le operazioni per conto terzi e partite di giro unicamente quelle operazioni per le quali è esclusa ogni autonomia decisionale da parte dell’ente nella gestione delle stesse. Il principio contabile applicato di cui all’allegato n. 4/2, al punto 7, afferma che, ai fini dell'individuazione delle operazioni per conto di terzi, l'autonomia decisionale sussiste quando l'ente concorre alla definizione di almeno uno dei seguenti elementi della transazione:

* ammontare;
* tempi;
* destinatari.

In presenza di uno di tali elementi, pertanto, la movimentazione non potrà essere classificata tra le poste di giro o per c/terzi.

Le previsioni e gli accertamenti d'entrata riguardanti i servizi per conto di terzi e le partite di giro conservano l'equivalenza con le corrispondenti previsioni e impegni di spesa, e viceversa.

Al fine di consentire tale equilibrio, le obbligazioni giuridicamente perfezionate attive e passive che danno luogo ad entrate e spese riguardanti tale fattispecie sono registrate e imputate all'esercizio in **cui l'obbligazione è perfezionata** e non a quello in cui è esigibile, in deroga al principio contabile generale n. 16.

**Equilibrio fra entrate e spese finali**

Con l’art. 1, c. 707, della L. 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità per il 2016) è stato definitivamente “pensionato” il c.d. “patto di stabilità”. E’, infatti, stabilito che **a decorrere dall’anno 2016 cessano di avere applicazione le disposizioni concernenti la disciplina del patto di stabilità interno degli enti locali**.

La legge di stabilità, per evitare l'impatto di una serie di regole che avrebbero messo in crisi gli enti locali, ha sospeso l'applicazione dell'intero pacchetto previsto dalla L. 24 dicembre 2012, n. 243, imponendo agli enti il pareggio di bilancio nel solo saldo finale di competenza.

Per l’anno 2016 e successivi sono soggetti all’obbligo di conseguire un saldo non negativo, in termini  
di competenza, tra le entrate finali e le spese finali:

* le regioni;
* le province;
* i comuni;
* le città metropolitane.

Pertanto dal 2016 gli enti locali, compresi i comuni fino a 1.000 abitanti, quelli derivanti da fusioni, devono sottostare al suddetto vincolo. Rimangono, invece, escluse dal vincolo le unioni di comuni.

A fronte dell’abrogazione degli obblighi inerenti al patto di stabilità, restavano tuttavia fermi, in fase di prima applicazione, gli adempimenti degli enti locali relativi al monitoraggio e alla certificazione del rispetto dello stesso per 2015 nonché l’applicazione delle sanzioni in caso di mancato rispetto relativamente all’anno 2015 o ai precedenti.

Erano fatti salvi, inoltre, gli effetti connessi all’applicazione nell’anno 2016 dei patti orizzontali. Si trattava delle code di vecchi patti di solidarietà dovute a cessioni e acquisizioni di spazi finanziari che dovevano entrare a far parte del prospetto dimostrativo 2018-2020, con effetti di riduzione del saldo, se si trattava di spazi ricevuti nei due anni precedenti, o di aumento, nel caso di spazi ceduti sempre nello stesso periodo.

Il passaggio dal vecchio patto di stabilità al nuovo vincolo rappresenta, a tutti gli effetti, un’agevolazione nella programmazione finanziaria dell’ente che può concentrarsi ora sulla sola competenza evitando, pertanto, difficili manovre sulle previsioni di cassa che inducevano molti enti, secondo le previgenti regole, ad adottare misure restrittive sui pagamenti dei debiti in conto capitale, pur in presenza di consistenze di cassa capienti, al fine di evitare lo sforamento dell’obiettivo e l’applicazione dei conseguenti dispositivi sanzionatori, con sacrificio, talvolta, della tempestività del pagamento dei debiti e alimentando, in tal modo, la reputazione di “cattiva pagatrice” della pubblica amministrazione.

L’art. 9, L. 24 dicembre 2012, n. 243, come modificato dalla L. 12 agosto 2016, n. 164, prevede che “*I bilanci delle regioni, dei comuni, delle province, delle città metropolitane e delle province autonome di Trento e di Bolzano si considerano in equilibrio quando, sia nella fase di previsione che di rendiconto, conseguono un saldo non negativo, in termini di competenza, tra le entrate finali e le spese finali, come eventualmente modificato ai sensi dell'articolo 10*[[52]](#footnote-52)”.

Al fine della verifica del rispetto dell’obiettivo, le entrate finali da conteggiare sono quelle ascrivibili ai titoli 1, 2, 3, 4 e 5, mentre le spese sono quelle di cui ai titoli 1, 2 e 3. Tra le entrate e le spese finali è contemplato anche il FPV, al netto della quota riveniente dal ricorso all’indebitamento (o da avanzo derivante da devoluzione di mutui). L’art. 1, c. 466, L. 11 dicembre 2016, n. 232, prevedeva che dal 2020 tra le entrate e le spese finali fosse incluso solo il FPV di entrata e spesa, finanziato dalle entrate finali; non da debito o avanzo. Con la sentenza n. 101 del 2018, la Corte Costituzionale ha dichiarato l’illegittimità di tale assunzione. Con la circolare n. 25/2018, la Ragioneria Generale dello Stato, a seguito delle pronunce della Corte Costituzione n. 247/2017 e n. 101/2018 ha affermato che “*l'avanzo di amministrazione rimane nella disponibilità dell'ente che lo realizza*” e “*non può essere oggetto di prelievo forzoso*” attraverso i vincoli del pareggio di bilancio. Conseguentemente, ai fini della determinazione del saldo di finanza pubblica per l'anno 2018 gli enti considerano tra le entrate finali anche l'avanzo di amministrazione per investimenti applicato al bilancio di previsione del medesimo esercizio.

Ulteriormente, il saldo non considera la quota del FPV di entrata che finanzia gli impegni cancellati definitivamente dopo l'approvazione del rendiconto dell'anno precedente.

L’art. 1, cc. 819, 820 e 824, della richiamata L. n. 145/2018, nel dare attuazione alle sentenze della Corte Costituzionale n. 247/2017 e n. 101/2018, prevede che le regioni a statuto speciale, le province autonome e gli enti locali, a partire dal 2019, e le regioni a statuto ordinario, a partire dal 2021, utilizzino il risultato di amministrazione e il FPV di entrata e di spesa **nel rispetto delle sole disposizioni** previste dal D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118. Il c. 823, dispone che resta ferma l’applicazione delle sanzioni agli enti in caso di mancato conseguimento del saldo non negativo 2017 **accertato dalla Corte dei Conti** successivamente all’anno seguente a quello cui la violazione si riferisce, ai sensi dei cc. 477 e 478, dell’art. 1 della legge di bilancio 2017.

I cc. da 827 a 829 della legge di bilancio 2019 escludono, in determinate ipotesi, l’applicazione delle sanzioni previste a carico degli enti locali per le violazioni della normativa sul patto di stabilità interno e sul pareggio di bilancio.

Con l’inserimento del c. 712-bis nell’art. 1 della L. n. 208/2015, è stabilito che per l’anno 2016 le regioni, le province autonome, le città metropolitane e le province conseguono il saldo di “pareggio di bilancio” **solo in sede di rendiconto** e non sono tenute ad allegare al bilancio di previsione e ad ogni variazione dello stesso il prospetto dimostrativo. Dal 2018 è venuto meno anche per gli altri enti locali l’obbligo di allegare il prospetto alle variazioni.

L’art. 1, c. 823, della legge di bilancio 2019, a decorrere dal 2019, prevede la cessazione, per le regioni a statuto speciale, le province autonome di Trento e di Bolzano, le città metropolitane, le province e i comuni, degli obblighi di monitoraggio e di certificazione di cui ai cc. 469 e segg. dell’art. 1, L. n. 232/2016. A decorrere dall’anno 2019 la verifica sugli andamenti della finanza pubblica in corso d’anno sarà effettuata attraverso il Sistema Informativo sulle operazioni degli enti pubblici (SIOPE).

Il c. 463 dell’art. 1, L. 11 dicembre 2016, n. 232 ha disposto la **cessazione dell’applicazione delle disposizioni di cui ai cc. 709 e segg.** dell’art. 1, L. 28 dicembre 2015, n. 208.

**Salvaguardia degli equilibri e assestamento generale di bilancio**

L’art. 193 del TUEL prevede che gli enti locali garantiscano, durante la gestione e in occasione delle variazioni di bilancio, il mantenimento degli equilibri in termini di competenza e di cassa.

La verifica degli equilibri generali di bilancio prevista dall’art. 193, c. 2 deve avvenire con la periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell’ente e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno[[53]](#footnote-53). Con apposita delibera dell’organo consigliare, l’ente dà atto del permanere degli equilibri ovvero, in caso di accertamento negativo, adotta i provvedimenti necessari al recupero degli stessi, che possono consistere in:

* misure necessarie al ripristino del pareggio, qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo, di gestione o di amministrazione, per squilibrio della gestione di competenza, di cassa ovvero della gestione dei residui;
* provvedimenti per il ripiano degli eventuali debiti fuori bilancio;
* iniziative necessarie ad adeguare il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione, in caso di gravi squilibri riguardanti la gestione dei residui.

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

La deliberazione è allegata al rendiconto dell'esercizio relativo.

Ai fini del ripristino degli equilibri possono essere utilizzate per l'anno in corso e per i due successivi:

* le possibili economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione;
* i proventi derivanti da alienazioni di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale.

Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione.

Per il ripristino degli equilibri di bilancio e in deroga all'art. 1, c. 169, L. 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza entro la data di prevista per la verifica degli equilibri in commento.

L’art. 147-quinquies del TUEL, introdotto dal D.L. n. 174/2012, conv. L. n. 213/2012, art. 3, c. 1, lett. d), prevede l’attribuzione al Responsabile del Servizio Finanziario della direzione e del coordinamento delle attività di verifica degli equilibri finanziari, da svolgersi **sotto la vigilanza dell’organo di revisione**.

L’analisi in questione è condotta attraverso una attenta verifica sull’andamento delle entrate e delle spese come previste nel bilancio preventivo onde verificare se lo stesso, per la parte corrente, per la parte capitale oltre che per la gestione residui, risulti in linea con gli stanziamenti previsti e che, pertanto, non si profilino possibili situazioni di squilibrio.

Nello specifico si tratta di verificare:

* la propensione degli stanziamenti iscritti in entrata e in spesa a tradursi in effettivi accertamenti e impegni entro la fine dell’esercizio;
* che tali accertamenti e impegni risultino idonei a garantire il permanere degli equilibri di bilancio di parte corrente, parte capitale e non risulti una situazione di deficit di cassa.

È opportuno sottolineare che, mentre quello degli equilibri finanziari costituisce una forma di controllo interno che deve essere esercitato mediante periodica e costante verifica durante tutto il corso dell’esercizio, avendo carattere permanente, la salvaguardia di cui al citato art. 193 rappresenta il momento di verifica dello stato di attuazione dei programmi e degli equilibri generali di bilancio, non solo finanziari, ma anche economici e patrimoniali.

L’assestamento del bilancio non può prescindere dalla valutazione della congruità dell'accantonamento al FCDE che si sta maturando in competenza. Al fine di adeguare l’importo del fondo, in sede di assestamento si procede, ove necessario, alla variazione dell’accantonamento stanziato in bilancio.

Qualora la verifica evidenzi il costituirsi di situazioni tali da pregiudicare gli equilibri del bilancio, il responsabile finanziario è tenuto ad effettuare le opportune segnalazioni al legale rappresentante dell'ente, al consiglio, al segretario, **all'organo di revisione** e alla Corte dei Conti ai sensi dell’art. 153, c. 6, TUEL.

La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio previsti dall’art. 193 è equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione, con applicazione della procedura di scioglimento del consiglio comunale prevista dal c. 2 dell’art. 141[[54]](#footnote-54).

4.4.7 Emendamenti al bilancio

Una volta notificato il deposito dei documenti previsionali ai capigruppo consigliari, i consiglieri, il sindaco e la giunta possono proporre emendamenti allo schema di bilancio, nel termine previsto dal regolamento di contabilità. Gli emendamenti altro non sono che atti con i quali si chiede la modifica o l’integrazione del testo della proposta di deliberazione.

Gli emendamenti, che non possono provocare squilibri di bilancio, devono essere motivati e presentati in forma scritta. Devono riportare il parere di regolarità contabile ed **essere sottoposti a verifica e parere dell’organo di revisione.**

4.4.8 Variazioni di bilancio

L’art. 175 del TUEL, riveduto e corretto dal [D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118](http://www.altalex.com/documents/leggi/2012/09/14/armonizzazione-sistemi-contabili-di-regioni-enti-locali-e-loro-organismi) e dal [D.Lgs. 10 agosto 2014, n.126, disciplina le variazioni di bilancio. Esso prevede che: *“Il bilancio di previsione finanziario può subire variazioni nel corso dell'esercizio di competenza e di cassa sia nella parte prima, relativa alle entrate, che nella parte seconda, relativa alle spese, per ciascuno degli esercizi considerati nel documento”*](http://www.altalex.com/documents/leggi/2014/08/29/regioni-e-enti-locali-armonizzazione-di-sistemi-contabili-e-schemi-di-bilancio). Le competenze sono disciplinate dallo stesso art. 175 del TUEL, evidenziando, con l’adozione della nuova contabilità, un ampliamento dei poteri da parte non solo della giunta ma anche dei dirigenti a scapito del consiglio e a vantaggio di una maggiore snellezza del bilancio.

Le variazioni garantiscono flessibilità al bilancio di previsione.

Il bilancio di previsione, pertanto, può essere variato nel corso dell’esercizio con riferimento tanto agli stanziamenti di competenza quanto agli stanziamenti di cassa.

Tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione possono essere oggetto di provvedimenti di variazione nel corso dell’esercizio, secondo le stesse modalità previste per il primo.

Le variazioni devono essere approvate garantendo il mantenimento del pareggio finanziario e gli equilibri stabiliti per la copertura delle spese correnti e per il finanziamento degli investimenti.

Non sono consentite le seguenti variazioni:

* spostamenti di somme tra residui e competenza;
* variazioni di giunta compensative tra macroaggregati appartenenti a titoli diversi;
* spostamenti di dotazioni dai capitoli iscritti nei titoli riguardanti le entrate e le spese per conto di terzi e partite di giro in favore di altre parti del bilancio.

Le variazioni al bilancio sono generalmente di competenza dell'organo consiliare; esso può variare tutte le unità di voto del bilancio (quindi tipologie di entrata e programmi di spesa), per ciascuno degli esercizi contemplati nello stesso. Il consiglio ha altresì la titolarità esclusiva dell’adozione delle variazione di assestamento generale, da adottarsi entro il 31 luglio di ciascun anno.

Altre tipologie di variazione sono invece previste normativamente a carico della giunta o dei responsabili.

Le variazioni al bilancio di previsione sono trasmesse al tesoriere inviando il prospetto di cui all'art. 10, c. 4, D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118 e pubblicate sul sito internet dell’ente.

**Variazioni di competenza della giunta**

L'organo esecutivo può disporre, oltre alle variazioni del piano esecutivo di gestione (PEG), le seguenti variazioni del bilancio di previsione non aventi natura discrezionale, che si configurano come meramente applicative delle decisioni del consiglio:

* variazioni riguardanti l'utilizzo della quota vincolata e accantonata del risultato di amministrazione nel corso dell'esercizio provvisorio consistenti nella mera reiscrizione di economie di spesa derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente corrispondenti a entrate vincolate, secondo le modalità previste dall'art. 187, c. 3-quinquies del TUEL;
* variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi riguardanti l'utilizzo di risorse comunitarie e vincolate, nel rispetto della finalità della spesa definita nel provvedimento di assegnazione delle risorse, o qualora le variazioni siano necessarie per l'attuazione di interventi previsti da intese istituzionali di programma o da altri strumenti di programmazione negoziata, già deliberati dal consiglio;
* variazioni compensative tra le dotazioni delle missioni e dei programmi limitatamente alle spese per il personale, conseguenti a provvedimenti di trasferimento del personale all'interno dell'ente;
* variazioni delle dotazioni di cassa, salvo quelle previste dal c. 5-quater dell’art. 175, TUEL, garantendo che il fondo di cassa alla fine dell'esercizio sia non negativo;
* variazioni riguardanti il FPV di cui all'art. 3, c. 5, D.Lgs. n. 118/2011, effettuate entro i termini di approvazione del rendiconto in deroga al c. 3 dell’art. 175, TUEL;
* variazioni compensative tra macroaggregati dello stesso programma all'interno della stessa missione.

Variazioni di bilancio **in via d’urgenza (opportunamente motivata) possono inoltre essere disposte dalla giunta con riguardo alle competenze del consiglio**, con deliberazione **da sottoporre a ratifica da parte del consiglio stesso**, a pena di decadenza, entro il termine di 60 giorni dall’adozione e, comunque, entro il 31 dicembre dell’anno in corso, anche se a tale data non sia scaduto il termine predetto. In questo caso, qualora il consiglio dinieghi totalmente o parzialmente la ratifica della variazione, esso adotta i provvedimenti necessari nei riguardi dei rapporti eventualmente sorti sulla base della deliberazione non ratificata.

**Variazioni dei responsabili**

Nel rispetto di quanto previsto dal regolamento di contabilità, i responsabili della spesa o, in assenza di disciplina, il responsabile finanziario, possono effettuare, per ciascuno degli esercizi del bilancio:

* le variazioni compensative del PEG fra capitoli di entrata della medesima categoria e fra i capitoli di spesa del medesimo macroaggregato, escluse le variazioni dei capitoli appartenenti ai macroaggregati riguardanti i trasferimenti correnti, i contribuiti agli investimenti, ed ai trasferimenti in conto capitale, che sono di competenza della giunta;
* le variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il FPV e gli stanziamenti correlati, in termini di competenza e di cassa, escluse quelle previste dall'art. 3, c. 5, D.Lgs. n. 118/2011;
* le variazioni di bilancio riguardanti l'utilizzo della quota vincolata del risultato di amministrazione derivanti da stanziamenti di bilancio dell'esercizio precedente, corrispondenti a entrate vincolate, in termini di competenza e di cassa, secondo le modalità previste dall'art. 187, c. 3-quinquies del TUEL;
* le variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all'ente e i versamenti a depositi bancari intestati all'ente;
* le variazioni necessarie per l'adeguamento delle previsioni, compresa l'istituzione di tipologie e programmi, riguardanti le partite di giro e le operazioni per conto di terzi;
* in caso di variazioni di esigibilità della spesa, per ciascuno degli esercizi del bilancio, le variazioni relative a stanziamenti riferiti a operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l’andamento della correlata spesa, e le variazioni di stanziamenti correlati ai contributi a rendicontazione, escluse quelle previste dall’art. 3, c. 4, D.Lgs. n. 118/2011. Tali variazioni sono comunicate trimestralmente alla giunta.

**Termini**

La riforma del sistema contabile e della programmazione degli enti pubblici ha lasciato immutato il termine, già previsto dal precedente ordinamento, del 30 novembre, con alcune eccezioni di variazioni che possono essere deliberate entro il 31 dicembre, vale a dire quelle relative a:

* istituzione di tipologie di entrata a destinazione vincolata e correlato programma di spesa;
* istituzione di tipologie di entrata senza vincolo di destinazione, con stanziamento pari a zero, a seguito di accertamento e riscossione di entrate non previste in bilancio;
* utilizzo di quote del risultato di amministrazione vincolato ed accantonato per le finalità per le quali sono state previste;
* variazioni necessarie a reimputare le obbligazioni riguardanti entrate vincolate già assunte e, se necessario, le spese correlate, agli esercizi in cui sono esigibili;
* variazioni delle dotazioni di cassa, garantendo che il fondo di cassa, alla fine dell’esercizio, non sia negativo;
* variazioni di bilancio fra gli stanziamenti riguardanti il FPV e gli stanziamenti correlati di cui all’art. 175, c. 5-quater, lett. b);
* variazioni degli stanziamenti riguardanti i versamenti ai conti di tesoreria statale intestati all’ente e i versamenti a depositi bancari intestati all’ente.

Anche i prelevamenti dal fondo di riserva, dal fondo di riserva di cassa e dai fondi spese potenziali, di competenza dell’organo esecutivo, possono essere deliberati sino al 31 dicembre di ciascun anno.

Le variazioni al piano esecutivo di gestione di competenza dell'organo esecutivo (salvo quelle previste dal c. 5-quater) possono essere adottate entro il 15 dicembre di ciascun anno, fatte salve le variazioni correlate alle variazioni di bilancio che possono essere deliberate sino al 31 dicembre.

**Verifiche dell’organo di revisione**

Similmente a quanto avviene in occasione dell’approvazione del bilancio di previsione, anche sulle sue variazioni **l’organo di revisione è chiamato ad esprimere il proprio parere**.

Il parere è rilasciato esclusivamente sulle variazioni di bilancio di competenza consiliare, essendo escluse dall’art. 239 del TUEL quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere non sia espressamente richiesto dalle norme o dai principi contabili.

Resta comunque **onere dell'organo di revisione verificare,** in sede di esame del rendiconto della gestione, **l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni** di bilancio di cui sopra, approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio.

Deve, infine, osservarsi che, benché le variazioni di bilancio rappresentino uno strumento di flessibilità necessario ad adeguare il bilancio al mutamento delle condizioni che influiscono sulle previsioni ivi contenute, e nonostante non sia previsto un limite massimo al numero delle variazioni che l’ente può adottare, l’organo di revisione è tenuto a valutare criticamente un eccessivo ricorso ad esse in quanto possibile sintomo di scarsa attendibilità della programmazione che rende poco credibile il sistema del bilancio.

4.4.9 Contenimento delle spese

La normativa inerente agli enti pubblici ha introdotto nel tempo una serie di misure di contenimento all’assunzione di spese che devono essere considerate in fase di predisposizione del bilancio di previsione salvo, poi, essere verificate in sede di rendiconto. La normativa in materia è in continua evoluzione e alterna fasi restrittive a fasi espansive della spesa. Il revisore deve verificare la legittimità dell’azione politica nella spesa pubblica in relazione alle limitazioni imposte dalla legge, così come quella dei documenti propedeutici al bilancio di previsione, in riferimento alla coerenza interna ed esterna di tali atti.

**Piano triennale di contenimento della spesa**

Ai sensi dei cc. 594 e segg. dell’art. 2, L. 244/2007 gli enti locali dovevano adottare piani triennali per individuare le misure finalizzate alla razionalizzazione dell’utilizzo:

* delle dotazioni strumentali degli uffici;
* delle autovetture di servizio;
* dei beni immobili ad uso abitativo o di servizio, con esclusione dei beni infrastrutturali.

Nel piano di razionalizzazione delle dotazioni strumentali dovevano essere indicate le misure atte a limitare l’assegnazione di apparecchiature di telefonia mobile al solo personale che doveva assicurare pronta e costante reperibilità. In caso di eventuali dismissioni di dotazioni strumentali, il piano era corredato dalla documentazione necessaria a dimostrare la congruità dell’operazione in termini di costi e benefici.

A norma dell’art. 57, c. 2, lett. e), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, conv. L. 19 dicembre 2019, n. 157, l’obbligo di redazione del piano è stato soppresso a decorrere dall’esercizio 2020.

**Piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa**

A norma dell’art. 16, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, conv. L. 15 luglio 2011, n. 111 le amministrazioni pubbliche possono adottare entro il 31 marzo di ogni anno, piani triennali di razionalizzazione e riqualificazione della spesa, di riordino e ristrutturazione amministrativa, di semplificazione e digitalizzazione, di riduzione dei costi della politica e di funzionamento, ivi compresi gli appalti di servizio, gli affidamenti alle partecipate e il ricorso alle consulenze attraverso persone giuridiche. Detti piani indicano la spesa sostenuta a legislazione vigente per ciascuna delle voci interessate e i correlati obiettivi in termini fisici e finanziari. Le eventuali economie di spesa (risparmi effettivi) che scaturissero dai piani, rispetto a quelle già previste dalla normativa vigente, possono essere utilizzate ogni anno, per una quota non superiore al 50%, per la contrattazione integrativa. I risparmi sono **certificati dai competenti organi di controllo.**

**Spesa del personale a tempo indeterminato**

Gli enti sottoposti al patto di stabilità interno (il riferimento è agli enti sottoposti al patto nell’anno 2015) nel rispetto del c. 557 dell’art. 1 della L. n. 296/2006, devono **assicurare la riduzione delle spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP**, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, garantendo il contenimento della dinamica retributiva e occupazionale, con azioni da modulare nell'ambito della propria autonomia e rivolte, in termini di principio, ai seguenti ambiti prioritari di intervento:

* razionalizzazione e snellimento delle strutture burocratico-amministrative, anche attraverso accorpamenti di uffici con l'obiettivo di ridurre l’incidenza percentuale delle posizioni dirigenziali in organico;
* contenimento delle dinamiche di crescita della contrattazione integrativa, tenuto anche conto delle corrispondenti disposizioni dettate per le amministrazioni statali.

Il c. 557-quater specifica che *“Ai fini dell'applicazione del comma 557, a decorrere dall'anno 2014 gli enti assicurano, nell'ambito della programmazione triennale dei fabbisogni di personale, il contenimento delle spese di personale con riferimento al valore medio del triennio precedente alla data di entrata in vigore della presente disposizione”.* Tali enti devono quindi assicurare il contenimento delle spese per il personale con riferimento alla stessa spesa sostenuta in media nel triennio 2011-2013, come precisato dalla Corte dei Conti – sezione autonomie, con delibera n. 25/2014.

Per gli enti non sottoposti alle regole del patto di stabilità interno (nel 2015), le spese di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico delle amministrazioni e dell'IRAP, con esclusione degli oneri relativi ai rinnovi contrattuali, non devono superare ai sensi del c. 562 dell’art. 1, L. n. 296/2006, il corrispondente ammontare dell'anno 2008. Gli enti di cui al primo periodo possono procedere all'assunzione di personale nel limite delle cessazioni di rapporti di lavoro a tempo indeterminato complessivamente intervenute nel precedente anno.

Per il triennio 2019-2021, con le novità introdotte dalla L. n. 145/2018 (Legge di bilancio 2019) e del D.L. n. 4/2019, i comuni possono:

* computare, ai fini del calcolo delle capacità assunzionali, per ciascuna annualità, le cessazioni dal servizio del personale di ruolo verificatesi nell’anno precedente;
* computare le cessazioni programmate nella medesima annualità in cui le stesse si verificano, fermo restando che le assunzioni possono essere effettuate soltanto a seguito delle cessazioni che producono il relativo *turn-over*;
* utilizzare i resti assunzionali non utilizzati del quinquennio precedente.

Regole differenziate valgono per comuni con popolazione superiore o inferiore a 1.000 abitanti.

In materia di facoltà assunzionali, con l’art. 17 del D.L. n. 162/2019, conv. L. n. 8/2020 che modifica l’art. 33, D.L. 30 aprile 2019, n. 34, le province, le città metropolitane ed i comuni vengono autorizzati a procedere ad assunzioni di personale a tempo indeterminato in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale, nel rispetto pluriennale dell’equilibrio di bilancio asseverato dall’organo di revisione, sino ad una spesa complessiva per tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell’amministrazione, non superiore ai valori soglia puntualmente definiti dalla norma stessa e distinti per tipologia di ente[[55]](#footnote-55). Gli enti che invece eccedono i valori soglia di riferimento sono tenuti ad adottare un percorso di graduale riduzione annuale del rapporto fra la spesa di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico dell’amministrazione, e la media delle entrate correnti relative agli ultimi 3 rendiconti approvati, considerate al netto del FCDE stanziato nel bilancio di previsione, fino al conseguimento, nell’anno 2025, dei predetti valori anche applicando un *turn over* inferiore al 100%.

In particolare, viene favorito l’incremento della spesa di personale per i comuni che abbiano registrato un incremento delle entrate correnti. Inoltre, si prevede che le province possano avvalersi di personale a tempo determinato nel limite del 50% della spesa sostenuta per le medesime finalità nell'anno 2009.

A decorrere dal 20 aprile 2020, i comuni che si collocano al di sotto di detto valore soglia possono incrementare la spesa di personale registrata nell'ultimo rendiconto approvato, per assunzioni di personale a tempo indeterminato, in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale e fermo restando il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione, sino ad una spesa complessiva rapportata alle entrate correnti, secondo le definizioni dell'art. 2, non superiore al valore soglia individuato per ciascuna fascia demografica. Tuttavia, in sede di prima applicazione e fino al 31 dicembre 2024, detti comuni possono incrementare annualmente, per assunzioni di personale a tempo indeterminato, la spesa del personale registrata nel 2018, secondo, in misura non superiore al valore percentuale indicato dalla Tabella 2 di cui all’art. 5, D.M. Pubblica amministrazione del 17 marzo 2020[[56]](#footnote-56), in coerenza con i piani triennali dei fabbisogni di personale e fermo restando il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione e del valore soglia anzidetto.

Per il periodo 2020-2024, i comuni possono utilizzare le facoltà assunzionali residue dei 5 anni antecedenti al 2020 in deroga agli incrementi percentuali individuati dalla Tabella 2 del c.1, fermo restando il limite di cui alla Tabella 1 dell'art. 4, c. 1, di ciascuna fascia demografica, i piani triennali dei fabbisogni di personale e il rispetto pluriennale dell'equilibrio di bilancio asseverato dall'organo di revisione.

A decorrere dal 2025, i comuni in cui il rapporto fra spesa del personale e le entrate correnti risulta superiore al valore soglia per fascia demografica individuato dalla Tabella 3[[57]](#footnote-57) del decreto, applicano un *turn over* pari al 30% fino al conseguimento del predetto valore soglia. I comuni in cui il rapporto fra spesa del personale e le entrate correnti risulta compreso fra i valori soglia per fascia demografica individuati dalla Tabella 1 e dalla Tabella 3 non possono incrementare il valore del predetto rapporto rispetto a quello corrispondente registrato nell'ultimo rendiconto della gestione approvato.

La maggior spesa per assunzioni di personale a tempo indeterminato derivante da quanto previsto dagli articoli 4 e 5 non rileva ai fini del rispetto del limite di spesa previsto dall'art. 1, commi 557-quater e 562, della legge 27 dicembre 2006, n. 296.

**Limite di spesa per personale temporaneo**

L’art. 9, c. 28, D.L. n. 78/2010 ha previsto limiti significativi alle spese delle pubbliche amministrazioni per il personale temporaneo o con rapporto di lavoro flessibile, cui devono adeguarsi anche gli enti locali. Esso prevede a decorrere dall’anno 2011 un generalizzato obbligo di contenimento delle spese per forme di lavoro flessibile nel limite del 50% di quelle sostenute nell’anno 2009 con possibilità di deroga per gli enti in regola con l’obbligo di riduzione della spesa del personale di cui ai cc. 557 e 562 dell’art. 1, L. n.296/2006, che possono ricorrere a dette forme di lavoro entro il limite della spesa sostenuta per le stesse finalità nell'anno 2009 ovvero, in caso di mancanza di spesa in tale anno, di quella concernente la media del triennio 2007-2009.

L’art. 1, c. 562, L. 30 dicembre 2021, n. 234 ha abrogato il c. 847 dell’art. 1, L n. 205/2017 in base al quale le province delle regioni a statuto ordinario potevano avvalersi di personale con rapporto di lavoro flessibile nel limite del 25% della spesa sostenuta per le stesse finalità nell’anno 2009, nonché la disposizione del secondo periodo dell’art. 33, c. 1-ter, D.L. n. 34/2019, che consentiva alle province di avvalersi di personale a tempo determinato nel limite del 50% della spesa sostenuta per le stesse finalità nell’anno 2009. La disposizione in commento prescrive inoltre che la spesa di personale effettuata dalle province e dalle città metropolitane per le assunzioni a tempo determinato per l’attuazione dei progetti previsti nel PNRR (Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza), a valere sulle maggiori risorse finanziarie derivanti dall’applicazione delle suddette abrogazioni:

* non rilevi ai fini del valore soglia di cui all’art. 33, c. 1-bis, D.L. n. 34/2019, per le assunzioni di personale a tempo indeterminato;
* non rilevi ai fini del rispetto del limite di spesa di personale di cui all’art. 1, c. 557 e 562, L. n. 296/2006.

Le assunzioni effettuate per le finalità del PNRR sono comunque subordinate all’**asseverazione, da parte dell’organo di revisione contabile**, del rispetto pluriennale degli equilibri di bilancio.

**Studi e incarichi di consulenza**

L’art. 14, c. 1, D.L. n. 66/2014 sancisce che le spese previste per studi e consulenze non possono superare le seguenti percentuali della spesa di personale risultante dal conto annuale del 2012:

* 4,2% per le amministrazioni con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro;
* 1,4% per le amministrazioni con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro.

La Corte Costituzionale con sentenza 10 febbraio - 3 marzo 2016, n. 43 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, c. 1, sopra citato, nella parte in cui si applica “*a decorrere dall'anno 2014*”, anziché “*negli anni 2014, 2015 e 2016*".

A norma dell’art. 6, c. 7, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, dal 1° gennaio 2011, al fine di valorizzare le professionalità interne, la spesa annua per studi e incarichi di consulenza, inclusa quella relativa a studi e consulenze conferite a pubblici dipendenti e quella per studi e consulenze connesse a processi di privatizzazione e alla regolamentazione del settore finanziario, non poteva essere superiore al 20% di quella sostenuta nel 2009. Nel caso la spesa per l’anno 2009 fosse pari a zero, il limite andava individuato in quello della spesa strettamente necessaria che l’ente locale avesse sostenuto nell’anno in cui si verificava l’assoluta necessità di conferire un incarico di consulenza o di studio. Quest’ultimo limite di spesa, a sua volta, diventava il parametro di riferimento per gli anni successivi (SRC Lombardia n. 227/2011/PAR). La Corte dei Conti a sezioni riunite in sede di controllo, con delibera n. 7/CONTR/11 del 7 febbraio 2011, aveva precisato l’esclusione dalla riduzione delle spese per studi e consulenze finanziate da soggetti pubblici o privati. La limitazione in parola è stata abrogata, a decorrere dal 2020, dall’art. 57, c.2 lett. b), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124.

L’art. 1, c. 995, L. 30 dicembre 2021, n. 234 prevede che le pubbliche amministrazioni coinvolte a vario titolo nelle attività di coordinamento, gestione, attuazione, monitoraggio e controllo del PNNR possono prorogare, per una sola volta, i contratti di consulenza e collaborazione, di cui all'art. 7, c. 6, D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165 e all'art. 110, c. 6 del TUEL, con soggetti fisici esterni alla pubblica amministrazione fino al 31 dicembre 2026, nei limiti delle risorse finanziarie già destinate per tali attività nei propri bilanci, sulla base della legislazione vigente.

**Collaborazioni coordinate e continuative**

In base all’art. 14, c. 2, D.L. n. 66/2014 gli enti locali non possono stipulare contratti di collaborazione coordinata e continuativa quando la spesa complessiva per tali contratti è superiore, rispetto alla spesa del personale dell'amministrazione che conferisce l'incarico come risultante dal conto annuale del 2012 alle seguenti percentuali:

* 4,5% per le amministrazioni con spesa di personale pari o inferiore a 5 milioni di euro;
* 1,1% per le amministrazioni con spesa di personale superiore a 5 milioni di euro.

Anche in questo caso la Corte Costituzionale con sentenza 10 febbraio - 3 marzo 2016, n. 43 ha dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'art. 14, c. 2, sopra citato, nella parte in cui si applica “*a decorrere dall'anno 2014*”, anziché “*negli anni 2014, 2015 e 2016*".

**Spese per acquisto, manutenzione, noleggio, esercizio di autovetture e acquisto di buoni taxi**

A decorrere dall'anno 2011, in base all’art. 6, c. 14, del citato D.L. n. 78/2010, gli enti non possono effettuare spese di ammontare superiore all'80% della spesa sostenuta nell'anno 2009 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio e l'esercizio di autovetture, nonché per l'acquisto di buoni taxi.

L'art. 5, c. 2, D.L. n. 95/2012 imponeva un limite di spesa del 30% dei costi sostenuti nel 2011 per l'acquisto, la manutenzione, il noleggio di autovetture di servizio e per i buoni taxi. Da tale limite erano espressamente escluse le spese per le automobili della polizia locale e dei servizi sociali. La limitazione è stata abrogata, a decorrere dal 2020, dall’art. 57, c.2, lett. c), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124.

**Spese per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza**

A norma dell’art. 6, c. 8, D.L. n. 78/2010, dal 1° gennaio 2011 la spesa annua per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e di rappresentanza non poteva essere superiore al 20% di quella sostenuta nel 2009. Anche questa limitazione è stata abrogata, a decorrere dal 2020, dall’art. 57, c.2 lett. b), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124.

L’art. 16, c. 26 del D.L. n. 138/2011 dispone l’obbligo per i comuni di elencare le spese di rappresentanza sostenute in ciascun anno in un prospetto (secondo schema tipo approvato dal Ministro dell’Interno con Decreto in data 23 gennaio 2012) da allegare al rendiconto e da trasmettere alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti. Il prospetto deve essere **sottoscritto dall’organo di revisione** e pubblicato nel sito web dell’ente entro 10 giorni dalla approvazione del rendiconto.

La Corte dei Conti SRC Lombardia, con delibera n. 1076/2010/PAR, ha fornito la definizione della tipologia di spesa.

**Spese per sponsorizzazioni**

Il c. 9 dell’art. 6, D.L. n. 78/2010 prevedeva che dal 2011 non fosse possibile effettuare spese per sponsorizzazioni. Anche tale limitazione risulta abrogata a decorrere dal 2020.

Anche per questa tipologia di spesa, la Corte dei Conti SRC Lombardia, con la medesima delibera n. 1076/2010/PAR, aveva fornito una definizione.

**Spese per missioni**

Dal 31 maggio 2010 non sono più dovute le diarie per le missioni all’estero e non sono più riconosciute le indennità per l’utilizzo del mezzo proprio al personale che esercita funzioni ispettive ed al personale contrattualizzato come individuato dal D.Lgs. n. 165/2001.

Il c. 12 del citato art. 6, D.L. n. 78/2010 stabiliva che dal 2011 la spesa annua per missioni non potesse superare il 50% di quella sostenuta nel 2009. Tale limite poteva essere superato solo in casi eccezionali e salvo determinate eccezioni.

La Corte dei Conti sezione controllo per la Liguria, con delibera n. 10/2011, ha espresso il parere che la limitazione non riguardasse le spese di viaggio sostenute dal sindaco e dagli amministratori.

Anche tale limitazione, tuttavia, è stata abrogata a decorrere dal 2020.

**Spese per formazione**

Il successivo c. 13 dello stesso art. 6, D.L. n. 78/2010 prevedeva che dal 2011 la spesa annua per attività esclusivamente di formazione non potesse superare il 50% di quella sostenuta nel 2009. La violazione costituiva illecito disciplinare e determinava responsabilità erariale.

La Corte dei Conti SRC per la Lombardia, con parere n. 116/2011, ha ritenuto che la limitazione trovasse applicazione solo per gli interventi formativi decisi o autorizzati discrezionalmente dall’ente e non riguardasse le attività previste da specifiche disposizioni di legge.

Anche tale vincolo è stato abrogato a decorrere dal 2020.

**Limitazione incarichi in materia informatica**

L’art. 1, c. 146, L. 228/2012 prevede che gli enti locali dal 1° gennaio 2013 possono conferire incarichi di consulenza in materia informatica solo in casi eccezionali, adeguatamente motivati, in cui occorra provvedere alla soluzione di problemi specifici connessi al funzionamento dei sistemi informatici. La violazione della disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

**Acquisto immobili**

In tema di immobili, l’art. 164, c. 2-bis, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, ha interamente sostituito il c. 17-bis dell'art. 3 D.L. n. 351/2001. Il c. 17 del medesimo articolo dispone il divieto per le amministrazioni dello Stato, gli enti pubblici territoriali e gli altri soggetti pubblici di acquistare beni immobili appartenenti al patrimonio immobiliare pubblico, salvo che per gli enti pubblici territoriali che intendano acquistare  
immobili ad uso non residenziale da destinare alle proprie finalità istituzionali. Il c. 17-bis dispone inoltre che tale divieto non si applica agli enti pubblici territoriali che intendono acquistare, sulla base dei valori correnti di mercato, unità immobiliari residenziali, escluse quelle di pregio, che risultano libere, ovvero che intendono acquistare, con le diminuzioni di prezzo previste, unità immobiliari a uso residenziale poste in vendita locate ai medesimi enti pubblici territoriali al fine di fronteggiare l'emergenza abitativa o per le quali non sia stato esercitato il diritto di opzione da parte dei conduttori che si trovano nelle condizioni di disagio economico.

Il c. 153 della legge di bilancio 2021 prevede ora la possibilità di procedere all'acquisto diretto di unità immobiliari appartenenti al patrimonio immobiliare dello Stato, sancendo che la congruità del prezzo deve essere attestata dall'Agenzia dell'Entrate.

Ai sensi del c. 1-ter dell'art. 12, D.L. 6 luglio 2011, n. 98, a decorrere dal 1º gennaio 2014 al fine di pervenire a risparmi di spesa ulteriori rispetto a quelli previsti dal patto di stabilità interno, gli enti territoriali potevano effettuare operazioni di acquisto di immobili solo a condizione che:

* fossero comprovate documentalmente l'indispensabilità e l'indilazionabilità attestate dal responsabile del procedimento;
* la congruità del prezzo fosse attestata dall'Agenzia del Demanio, previo rimborso delle spese;
* delle predette operazioni fosse data preventiva notizia, con l'indicazione del soggetto alienante e del prezzo pattuito, nel sito internet istituzionale dell'ente.

Secondo le previsioni dell’art. 14-bis del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, conv. L. 21 giugno 2017, n. 96, le condizioni di documentata indispensabilità e indilazionabilità non trovavano applicazione per le operazioni finanziate da risorse, stanziate da apposita delibera del Comitato interministeriale per la programmazione economica o cofinanziate dall’Unione Europea ovvero dallo Stato o dalle regioni, finalizzate all’acquisto degli immobili stessi.

Anche tale ultima limitazione risulta abrogata, a decorrere dal 2020, dall’art. 57, c.2 lett. f), D.L. 26 ottobre 2019, n. 124.

**Mobili e arredi**

Per gli esercizi dal 2013 al 2016, come previsto dall’art. 1, c. 141, L. n. 228/2012 le amministrazioni pubbliche non possono effettuare spese di ammontare superiore al 20% di quella sostenuta in media negli anni 2010 e 2011 per l’acquisto di mobili e arredi, non destinati ad usi scolastici o per servizi all’infanzia, salvo che l’acquisto sia funzionale alla riduzione delle spese connesse alla conduzione degli immobili. **L’organo di revisione verifica preventivamente i risparmi realizzabili,** che devono essere superiori alla minore spesa derivante dalla suddetta limitazione.

La violazione della disposizione è valutabile ai fini della responsabilità amministrativa e disciplinare dei dirigenti.

L’art. 10, c. 3, D.L. 30 dicembre 2015, conv. L. 25 febbraio 2016, n. 21 esclude, dall’applicazione del suddetto vincolo, gli enti locali per l’esercizio 2016.

**Limitazioni all’indebitamento**

L’ente locale può assumere nuovi mutui o accedere ad altre forme di indebitamento se l’importo annuale degli interessi passivi, sommato a quello delle altre forme di indebitamento già contratte al netto dei contributi statali e regionali, non supera il 10% delle entrate relative ai primi tre titoli del rendiconto del penultimo anno precedente a quello in cui viene prevista l'assunzione dei finanziamenti[[58]](#footnote-58).

Specifiche agevolazioni sono previste per gli enti locali colpiti eventi sismici.

**Blocco canoni di locazione pagati dagli enti locali**

L’art. 3, c.1, D.L. n. 95/2012, come modificato da ultimo dall’art. 3, c. 3, D.L. n. 228/2021, prevede che per gli anni dal 2012 al 2022 è bloccato l'aggiornamento relativo alla variazione degli indici ISTAT dei canoni dovuti dagli enti locali per l'utilizzo in locazione passiva di immobili per finalità istituzionali. Ai sensi dell’art. 30, c. 11-quater, D.L. n. 41/2021, per fronteggiare gli effetti economici dell'emergenza epidemiologica conseguente alla diffusione del virus COVID-19, nell'ambito delle esigenze connesse ai processi di riorganizzazione avviati ai sensi del medesimo decreto ed al fine di assicurare l'effettiva disponibilità sotto il profilo logistico degli immobili dismessi dalla pubblica amministrazione, le disposizioni di cui sopra non si applicano, limitatamente all'anno 2021, ai contratti di locazione passiva sottoscritti con società direttamente o indirettamente controllate dallo Stato e relativi ad immobili dismessi a seguito delle procedure di cui all'[art. 11-quinquies, D.L. n. 203/2005](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000169359ART38?pathId=5ef03871a3b87).

In ogni caso, i contratti di locazione di immobili stipulati dalle amministrazioni individuate ai sensi dell'art. 1, c. 2, L. n. 196/2009, quindi anche dagli enti locali, **non possono essere rinnovati**, qualora l'Agenzia del Demanio non abbia espresso nullaosta 60 giorni prima della data entro la quale l'amministrazione locataria può avvalersi della facoltà di comunicare il recesso dal contratto. L'Agenzia del Demanio autorizza il rinnovo dei contratti di locazione, nel rispetto dell'applicazione dei prezzi medi di mercato, soltanto a condizione che non sussistano immobili demaniali disponibili. I contratti stipulati in violazione a tali disposizioni sono nulli[[59]](#footnote-59).

L’art. 3, c. 3, D.L. 30 dicembre 2021, n. 228 (decreto milleproroghe) differisce le disposizioni in materia di razionalizzazione del patrimonio pubblico e riduzione dei costi per le locazioni passive di cui all’art. 3, c. 1, D.L. n. 95/2012, già previste per il biennio 2020-2021, al 2022.

**Disapplicazione dei limiti di spesa**

L’art. 21-bis del D.L. n. 50/2017 ha previsto la non applicazione di alcuni dei limiti di spesa sopraccitati.

Tale norma stabilisce che ai comuni e le forme associative che hanno approvato il rendiconto 2016 entro il 30 aprile 2017 e hanno rispettato, nell’anno precedente, il saldo tra entrate e spese finali non trovavano applicazione, per il 2017, le norme che impongono:

* la riduzione delle spese per studi ed incarichi di consulenza al 20% delle stesse spese impegnate nel 2009;
* la riduzione delle spese per relazioni pubbliche, convegni, pubblicità e rappresentanza al 20% delle spese impegnate nel 2009;
* il divieto di sostenere spese per sponsorizzazioni;
* la riduzione delle spese per la formazione nella misura del 50% di quelle sostenute nel 2009;
* la riduzione del 50% della spesa sostenuta nel 2007 per la stampa di relazioni e di ogni altra pubblicazione prevista da leggi o regolamenti e distribuita gratuitamente o inviata ad altre amministrazioni.

Stessa previsione era stabilita a decorrere dal 2018 ai comuni e alle loro forme associative che avessero approvato il bilancio preventivo dell'esercizio di riferimento entro il 31 dicembre dell'anno precedente e che avessero rispettato nell'anno precedente il saldo tra entrate finali e spese finali. Tale agevolazione è stata abrogata, a decorrere dal 1° gennaio 2020, dall’art. 57, c. 2-bis, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124.

A seguito della conversione in legge dello stesso D.L. 26/10/2019, n. 124, come già accennato, sono abrogate per tutti gli enti, a norma dell’art. 57, c. 2, a decorrere dall’esercizio 2020, le seguenti limitazioni:

* i limiti di spesa per **studi ed incarichi di consulenza** pari al 20% della spesa sostenuta nell’anno 2009 (art. 6, c. 7, D.L. n. 78/2010);
* i limiti di **spesa per relazioni pubbliche, convegni, mostre, pubblicità e rappresentanza** pari al 20% della spesa dell’anno 2009 (art. 6, c. 8, D.L. n. 78/2010);
* il divieto di effettuare **sponsorizzazioni** (art. 6, c. 9, D.L. n. 78/2010);
* i limiti delle **spese per missioni** per un ammontare superiore al 50% della spesa sostenuta nell’anno 2009 (art. 6, c. 12, D.L. n. 78/2010);
* i limiti di spesa per la **formazione del personale** in precedenza fissato al 50% della relativa spesa dell’anno 2009 (art.6, c. 13, D.L. n. 78/2010);
* i limiti di spesa per **acquisto, manutenzione, noleggio ed esercizio di autovetture**, nonché per l’acquisto di buoni taxi per un ammontare superiore al 30% della spesa sostenuta nell’anno 2011 (art. 5, c. 2, D.L. n. 95/2012);
* la limitazione della possibilità di acquisto degli immobili di cui all’art. 12, c. 1-ter, D.L. 6 luglio 2011, n. 98 ai soli casi di documentata “indispensabilità e indilazionabilità”.

4.5 Il Rendiconto della gestione

I risultati della gestione del bilancio vengono sintetizzati nel rendiconto della gestione che si compone di tre diversi documenti:

* il conto del bilancio;
* il conto economico;
* lo stato patrimoniale (ex conto del patrimonio).

Nel rendiconto della gestione vengono riportate, per i residui e la competenza:

* le somme accertate, con distinzione di quelle riscosse e ancora da riscuotere, distinte per risorsa di entrata;
* le somme impegnate, con distinzione di quelle pagate e ancora da pagare, per intervento di spesa.

Il rendiconto della gestione deve essere approvato dal consiglio dell’ente entro il 30 aprile dell’anno successivo a quello di competenza, salvo proroghe di legge[[60]](#footnote-60). Esso viene presentato al consiglio, da parte della giunta, **accompagnato dalla relazione dell’organo di revisione**, dalla relazione della giunta, e da una serie di allegati previsti dalla legge.

La sua principale funzione è quella di rendere il conto dell’attuazione dei programmi e dei progetti dell’ente.

Come strumento conoscitivo nei rapporti tra consiglio, giunta e responsabili di servizio, il rendiconto della gestione si caratterizza per due funzioni specifiche:

* dimostrazione delle operazioni poste in essere durante la gestione e dei risultati conseguiti in termini di equilibrio finanziario, economico e patrimoniale;
* controllo da parte degli organi politici e dei revisori dei conti.

Da esso devono, inoltre, evincersi:

* il rispetto degli equilibri di bilancio;
* l’assenza di debiti fuori bilancio o passività potenziali da finanziare;
* il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica;
* il rispetto delle disposizioni sul contenimento delle spese del personale;
* l’assenza di finanziamenti straordinari agli organismi partecipati.

Ai sensi dell'art. 161, c. 1, del TUEL il Ministero dell'Interno può richiedere ai comuni, alle province, alle città metropolitane, alle unioni di comuni e alle comunità montane specifiche certificazioni su particolari dati finanziari, non presenti nella BDAP. Le certificazioni sono firmate dal responsabile del servizio finanziario.

Decorsi 30 giorni dal termine previsto per l'approvazione del rendiconto, in caso di mancato invio dei dati alla BDAP, sono sospesi i pagamenti delle risorse finanziarie a qualsiasi titolo dovute dal Ministero dell'Interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali, ivi comprese quelle a titolo di fondo di solidarietà comunale.

La mancata approvazione del rendiconto entro i termini di legge comporta:

* l’attivazione della procedura prevista per la mancata approvazione nel bilancio di previsione (c. 2, art. 141, TUEL)[[61]](#footnote-61);
* il divieto di assumere personale fino all’assolvimento dell’obbligo;
* il temporaneo assoggettamento ai controlli centrali per gli enti locali strutturalmente deficitari (copertura del costo di alcuni servizi) fino all’adempimento.

4.5.1 Riaccertamento dei residui

Operazione propedeutica alla predisposizione del rendiconto è il riaccertamento dei residui. Con esso si verificano i residui attivi e passivi ai fini della revisione delle ragioni del loro mantenimento in bilancio, in tutto o in parte, nonché della loro corretta imputazione.

Prima di affrontare il riaccertamento dei residui è bene avere chiaro che:

* i residui attivi rappresentano veri e propri crediti,
* i residui passivi rappresentano debiti, debiti in corso di formazione (costi di esercizi futuri) o impegni per i quali al termine dell’esercizio non è stata avviata alcuna procedura.

Il riaccertamento ordinario dei residui consiste in una ricognizione dei residui attivi e passivi al fine di individuare:

* i crediti di dubbia e difficile esazione;
* i crediti riconosciuti assolutamente inesigibili;
* i crediti riconosciuti insussistenti, per l’avvenuta estinzione legale o per indebito o erroneo accertamento del credito;
* i debiti insussistenti o prescritti;
* i crediti e i debiti non imputati correttamente in bilancio a seguito di errori materiali o di revisione della classificazione del bilancio, per i quali è necessario procedere ad una loro riclassificazione;
* i crediti e i debiti imputati all’esercizio di riferimento, che non risultano di competenza finanziaria di tale esercizio, per i quali è necessario procedere alla reimputazione contabile all’esercizio in cui il credito o il debito è esigibile.

Ogni singolo residuo va verificato circa l’effettiva esigibilità alla luce del principio applicato della competenza finanziaria, allegato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011 che individua, per ogni entrata e per ogni spesa, la scadenza della stessa determinandone, conseguentemente, l’imputazione in bilancio.

Per i residui insussistenti, prescritti o inesigibili ovvero quelli iscritti a seguito di indebito o erroneo accertamento del credito, occorre procedere all’eliminazione definitiva dal conto del bilancio; tale operazione deve essere motivata attraverso una descrizione delle procedure esperite per conseguirne la realizzazione prima della loro eliminazione. **Occorre motivare l’impossibilità di realizzare i crediti, evidenziando le attività poste in essere per la riscossione e i motivi della inesigibilità nonché le ragioni che hanno condotto alla maturazione del termine di prescrizione**. È fatto obbligo di attivare ogni possibile azione finalizzata ad adottare le soluzioni organizzative necessarie per evitare il ripetersi delle suddette fattispecie. Ogni perdita di valore, infatti, se non adeguatamente motivata, può generare responsabilità.

Non è ammesso mantenere in bilancio residui attivi e passivi privi del perfezionamento dell’obbligazione. Un residuo non divenuto esigibile al 31/12 deve essere immediatamente cancellato e reimputato all’anno in cui diverrà esigibile. La reimputazione consente l’iscrizione dei residui non scaduti alla fine dell’anno, all’esercizio in cui presumibilmente scadranno, incrementando le previsioni dell’esercizio considerato dell’importo pari al residuo reimputato.

In base alle indicazioni fornite nel paragrafo 9.1 del principio contabile applicato di cui all’allegato n. 4/2 al D.Lgs. 118/2011, è prevista la possibilità di effettuare riaccertamenti anche parziali. Tale possibilità è prevista al solo fine:

* di consentire una corretta reimputazione all’esercizio in corso di obbligazioni da incassare o pagare necessariamente prima del riaccertamento ordinario;
* di consentire la tempestiva registrazione di impegni di spesa correlati ad entrate vincolate accertate nell’esercizio precedente da reimputare in considerazione dell’esigibilità, riguardanti contributi a rendicontazione e operazioni di indebitamento già autorizzate e perfezionate, contabilizzate secondo l’andamento della correlata spesa.

Mentre per i residui attivi il riaccertamento può dare luogo sia ad un incremento che ad una riduzione dell’ammontare complessivo, **per i residui passivi il riaccertamento può dare luogo solo ad una riduzione degli stessi**, salva l’ipotesi di errata classificazione dei residui passivi nell’ambito del medesimo titolo di spesa. L’eventuale accertamento di un maggior debito non previsto in bilancio, infatti, comporta la diversa fattispecie del **debito fuori bilancio con necessità di attivare la procedura amministrativa per il suo riconoscimento**.

Un residuo passivo cancellato e reimputato porta con sé la copertura che l’impegno aveva nell’esercizio in cui era stato inizialmente imputato attraverso l’utilizzo del FPV.

I residui attivi oggetto di reimputazione costituiscono una maggiore entrata dell’esercizio al quale sono reimputati.

La deliberazione di riaccertamento ordinario è adottata dalla giunta, **previo parere dell’organo di revisione**.

La delibera di giunta contiene:

* gli elenchi dei residui attivi e passivi da cancellare (con separata evidenza di quelli inesigibili);
* gli elenchi delle variazioni sui residui;
* gli elenchi dei residui attivi e passivi da reimputare perché non esigibili;
* le variazioni di bilancio sull’esercizio di riferimento del rendiconto;
* le variazione di bilancio sull’esercizio in corso e sulle annualità successive, in relazione alle scadenze delle obbligazioni (rimodulazione del FPV);
* la reiscrizione di accertamenti ed impegni.

La variazione al bilancio che consegue al riaccertamento ordinario deve essere trasmessa al tesoriere.

Il riaccertamento dei residui può essere effettuato anche nel corso dell’esercizio provvisorio, ma ciò deve avvenire sempre entro i termini previsti per l'approvazione del rendiconto in quanto operazione necessaria a definire la posizione “debitoria” e “creditoria” dell’ente che andrà esposta nel rendiconto stesso.

La variazione di bilancio necessaria alla reimputazione degli impegni e degli accertamenti all'esercizio in cui le obbligazioni sono esigibili è effettuata a valere sull’ultimo bilancio di previsione approvato.

Con riferimento ai crediti di dubbia e difficile esazione accertati nell’esercizio, sulla base della ricognizione effettuata, si procede all’accantonamento al fondo di crediti, di dubbia e difficile esigibilità accantonando a tal fine una quota dell’avanzo di amministrazione. Trascorsi 3 anni dalla scadenza di un credito di dubbia e difficile esazione non riscosso, il responsabile del servizio competente alla gestione dell’entrata valuta l’opportunità di operare lo stralcio di tale credito dal conto del bilancio, riducendo di pari importo il FCDE accantonato nel risultato di amministrazione.

**Riaccertamento straordinario**

Nell’ambito del passaggio dal vecchio sistema contabile al nuovo, una fase cruciale è stata quella del riaccertamento straordinario dei residui. Si trattava dell'attività prevista dall'art. 3, c. 7, D.Lgs. n. 118/2011 finalizzata ad adeguare lo stock dei residui attivi e passivi alla nuova configurazione del principio contabile generale della competenza finanziaria potenziata che prevede il mantenimento, tra i residui, solo dei rapporti debitori e creditori per i quali l’obbligazione giuridica risulti scaduta.

In particolare, l'art. 3, c. 7 prevede che il riaccertamento straordinario dei residui dovesse essere effettuato (per gli enti non sperimentatori) con riferimento alla data del 1 gennaio 2015, contestualmente all'approvazione del rendiconto dell’anno 2014.

Trattandosi di attività meramente ricognitiva di adeguamento ai principi contabili, la competenza è stata attribuita alla giunta.

La delibera di riaccertamento straordinario dei residui richiedeva, comunque, il **parere dell’organo di revisione.**

L’operazione di riaccertamento straordinario ha dato luogo alle seguenti fasi:

* eliminazione definitiva dei residui attivi e passivi al 31/12/2014 cui non corrispondevano obbligazioni perfezionate;
* eliminazione dei residui attivi e passivi cui non corrispondevano obbligazioni esigibili alla data del 31/12/2014, destinati ad essere reimputati agli esercizi successivi con individuazione delle relative scadenze;
* determinazione del FPV all’1/01/2015 da iscrivere nell'entrata dell'esercizio 2015 del bilancio di previsione 2015-2017, distintamente per la parte corrente e la parte capitale, per un importo pari alla differenza tra i residui passivi ed i residui attivi reimputati, se positiva;
* determinazione del risultato di amministrazione all’1/01/2015, in considerazione dell'importo riaccertato dei residui attivi e passivi e dell'importo del FPV;
* individuazione delle quote accantonate, destinate e vincolate del risultato di amministrazione all’1/01/2015. Tali quote dovevano essere rilevate anche in caso di risultato di amministrazione non capiente o negativo, dando luogo, in questo caso, ad un disavanzo di amministrazione che doveva essere recuperato negli esercizi considerati nel bilancio di previsione;
* variazione degli stanziamenti del bilancio di previsione 2015-2017, se approvato;
* riaccertamento e reimpegno delle entrate e delle spese eliminate in quanto non esigibili al 31/12/2014.

Particolare attenzione l’organo di revisione doveva porre agli effetti sugli equilibri dei singoli esercizi considerati dal bilancio determinati dalla distribuzione temporale dei residui reimputati.

Per quanto attiene il maggior disavanzo determinato a seguito del riaccertamento straordinario dei residui, l’art. 2, c. 2 del decreto MEF 2 aprile 2015 ha stabilito che le modalità di recupero dovessero essere tempestivamente definite con delibera consiliare da adottarsi entro 45 giorni dalla data di approvazione della delibera di giunta concernente il riaccertamento straordinario, **corredata da parere del collegio dei revisori**. La L. 23 dicembre 2014, n. 190, al c. 538, ha previsto che il ripiano potesse avvenire in un **arco temporale massimo pari a 30 esercizi**, per quote costanti.

Il provvedimento doveva comprendere anche una variazione al bilancio di previsione, se approvato, o, in caso di esercizio provvisorio, la variazione degli stanziamenti e dei residui in corso di gestione. La variazione di bilancio si rendeva necessaria per consentire:

* l’assestamento dell’importo dei residui attivi e passivi;
* l’incremento degli stanziamenti di entrata e di spesa degli esercizi considerati nel bilancio di previsione per consentire le reimputazioni;
* l’iscrizione del FPV, per tenere conto degli effetti della delibera di riaccertamento dei residui e, conseguentemente, l’incremento del FPV iscritto in entrata del secondo esercizio riguardante il FPV, l’incremento delle voci di spesa del FPV stanziato in spesa riguardanti il FPV, l’incremento del FPV iscritto nel terzo esercizio.

Il Decreto MEF-RGS 19 dicembre 2016 ha disposto le modalità e i tempi di trasmissione al MEF delle informazioni concernenti il maggior disavanzo da riaccertamento straordinario dei residui da effettuarsi, generalmente, entro il termine di 60 giorni dalla data di pubblicazione del decreto (avvenuta in data 25 gennaio 2017)[[62]](#footnote-62). L’adempimento doveva essere espletato anche dagli enti che non avevano registrato disavanzi. Gli enti che non hanno trasmesso le informazioni secondo le modalità e i tempi previsti dal decreto, ripianano il maggior disavanzo derivante dal riaccertamento straordinario nei tempi più brevi previsti dal decreto di cui al primo periodo dell’art. 3, c. 15, D.Lgs. 118/2011.

La legge di bilancio 2018 ha previsto la possibilità di ripetere il riaccertamento straordinario dei residui in caso di rilievi da parte della Corte dei Conti o del MEF, o qualora il riaccertamento non fosse stato deliberato, contestualmente all’approvazione del rendiconto per il 2017. L’eventuale maggior disavanzo conseguente è ripianabile entro l’esercizio 2044.

4.5.2 Risultato di amministrazione

L’art. 228, c. 4 del TUEL stabilisce che: “*Il conto del bilancio si conclude con la dimostrazione del risultato della gestione di competenza e della gestione di cassa e del risultato di amministrazione alla fine dell'esercizio*”.

L’ordinamento contabile distingue il risultato finale in:

* risultato contabile di gestione (accertamenti meno impegni secondo competenza);
* risultato contabile di amministrazione.

Il risultato di amministrazione può consistere **in un avanzo o in un disavanzo** ed **è accertato con l'approvazione del rendiconto dell'ultimo esercizio chiuso**. Esso è pari al fondo di cassa aumentato dei residui attivi e diminuito dei residui passivi, escluse le risorse accertate che hanno finanziato spese impegnate con imputazione agli esercizi successivi, rappresentate dal FPV determinato in spesa del conto del bilancio, secondo lo schema sotto evidenziato.

|  |  |
| --- | --- |
| **Risultato di amministrazione** | |
| + | Fondo cassa al 31/12/n |
| + | Residui attivi al 31/12/n |
| - | Residui passivi al 31/12/n |
| - | Fondo pluriennale vincolato |
| = | Risultato di amministrazione 31/12/n |

Dalla formula si evince come il risultato di amministrazione non rappresenti un dato certo in quanto influenzato, fondamentalmente, dall’esigibilità dei residui attivi e dalla possibile sottostima di quelli passivi.

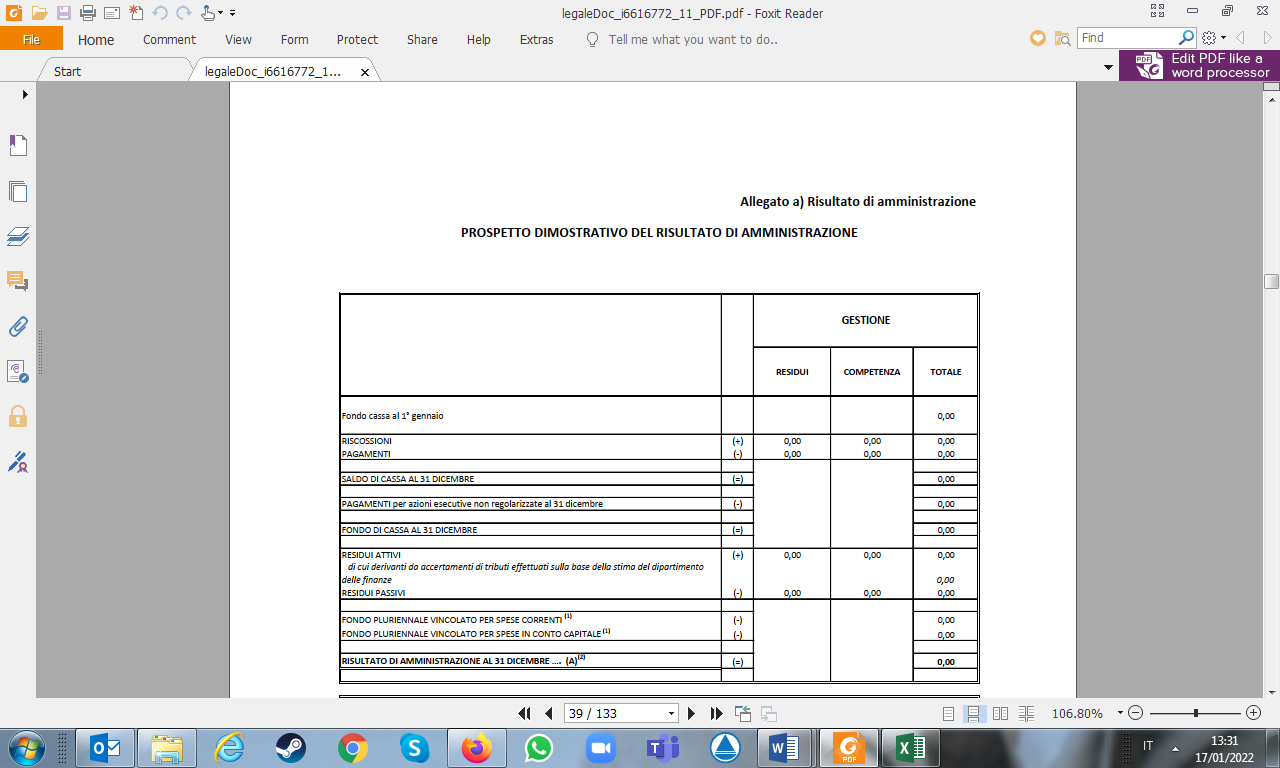
Il risultato di amministrazione si collega a quello dell’esercizio precedente e all’evoluzione della gestione finanziaria dell’esercizio considerato. Esso, infatti, viene a determinarsi come segue:

|  |  |
| --- | --- |
| **Risultato di amministrazione** | |
|  | Risultato di amministrazione dell’anno precedente |
| +/- | risultato di gestione |
| +/- | maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati. |

e può essere anche così calcolato:

|  |  |
| --- | --- |
| **Risultato di amministrazione** | |
|  | Risultato di amministrazione dell’anno precedente |
| +/- | maggiori o minori residui attivi riaccertati, dedotti i minori residui passivi riaccertati |
| +/- | maggiori o minori accertamenti di competenza rispetto alle previsioni definitive di entrata del bilancio, dedotti i minori impegni di competenza rispetto alle previsioni definitive di spesa del bilancio. |

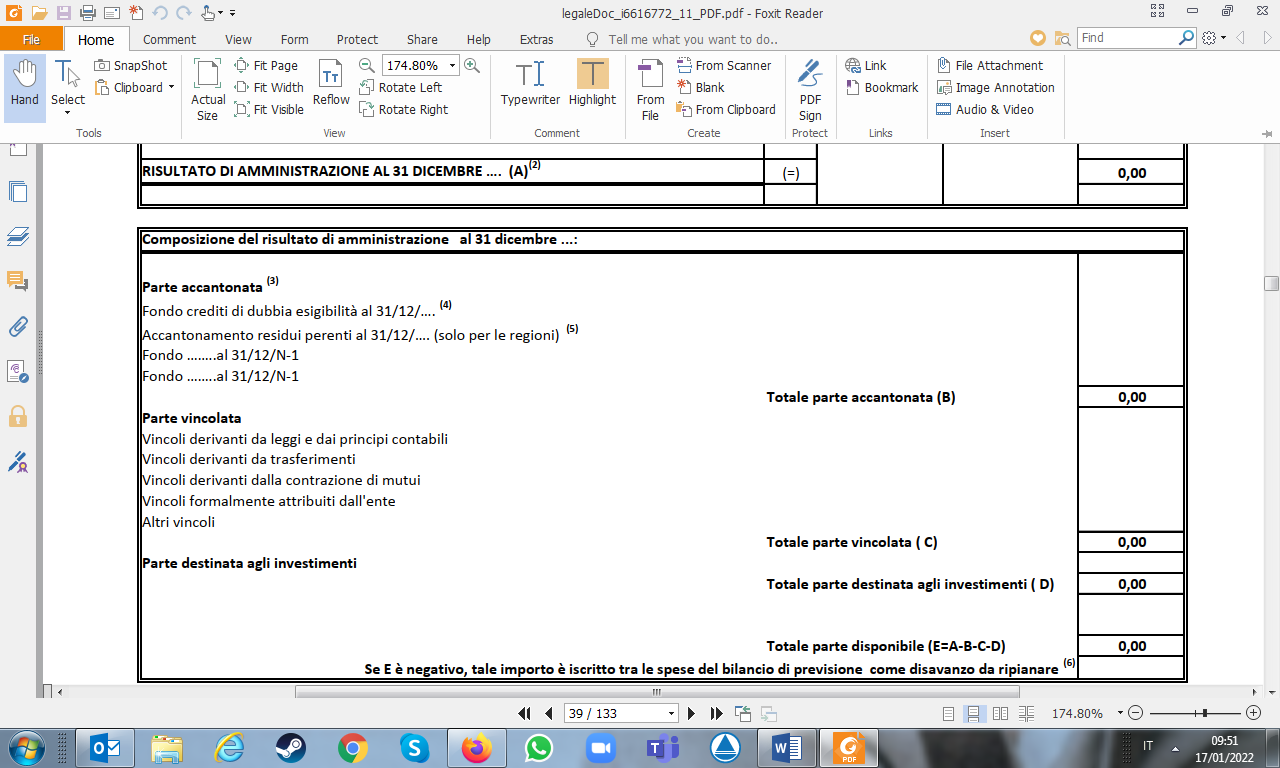
Il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione è contenuto nell’allegato n. 10 al D.Lgs. n. 118/2011.



Il risultato di amministrazione viene distinto, a seconda di eventuali limitazioni che può subire il suo utilizzo, in:

* fondi vincolati;
* fondi destinati agli investimenti;
* fondi accantonati;
* fondi liberi.

L’allegato n. 10 al D.Lgs. n. 118/2011 evidenzia la composizione dello stesso secondo lo schema sotto riportato.



Il risultato di amministrazione è applicabile solo al primo esercizio contemplato nel bilancio di previsione successivo al periodo di riferimento del rendiconto cui afferisce. Nel caso in cui le spese debbano essere imputate ad esercizi successivi, occorrerà quindi iscrivere l’avanzo in entrata nel primo esercizio a copertura di uno stanziamento a FPV stanziato in spesa, che determinerà pertanto un FPV iscritto in entrata degli esercizi successivi.

Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate imposte dalla legge o dai principi contabili, l'ente viene a trovarsi in disavanzo.

In occasione della predisposizione del bilancio di previsione è necessario procedere alla determinazione del risultato di amministrazione presunto dell’anno precedente a quello cui il bilancio si riferisce; ciò consiste nella previsione ragionevole e prudente del risultato di amministrazione dell’esercizio precedente, formulata in base alla situazione dei conti alla data di elaborazione del bilancio di previsione.

Nel caso di disavanzo di amministrazione presunto è necessario iscrivere tale posta tra le spese del bilancio di previsione e, a seguito dell’approvazione del rendiconto, variare tale importo, al fine di iscrivere quello del disavanzo definitivamente accertato. Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile ripartire il ripiano del disavanzo tra più esercizi.

In occasione dell’approvazione del bilancio di previsione e con successive variazioni di bilancio, e fino alla deliberazione del rendiconto, è consentito l’utilizzo della quota del risultato di amministrazione presunto costituita dai fondi vincolati, e dalle somme accantonate risultanti dall’ultimo consuntivo approvato, secondo le modalità di seguito riportate.

**Avanzo di amministrazione**

Come già anticipato, l’avanzo di amministrazione può essere soggetto a vincoli di destinazione o accantonamenti imposti dalla legge, dai principi contabili o dall’ente stesso. Il nuovo art. 187 del TUEL distingue i vincoli cui può essere soggetto l’avanzo di amministrazione in:

* vincoli di legge: interventi finanziati con entrate il cui vincolo è individuato da una legge statale o regionale per gli enti locali;
* vincoli derivanti da mutui e finanziamenti;
* vincoli da trasferimenti erogati a favore dell’ente per una specifica destinazione;
* vincoli derivanti da entrate straordinarie a cui l’ente ha formalmente attribuito una specifica finalità.

La quota accantonata del risultato di amministrazione è costituita, per gli enti locali, da:

* accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità
* gli accantonamenti per le passività potenziali (fondi spese e rischi).

La quota accantonata del risultato di amministrazione è rappresenta principalmente dal fondo crediti di dubbia esigibilità, alla cui determinazione si perviene secondo i criteri del principio applicato n. 3.3 della contabilità finanziaria. Costituiscono quote accantonate del risultato di amministrazione anche gli accantonamenti per fondo rischi spese legali, gli accantonamenti di spesa effettuati per rinnovi contrattuali, i fondi rischi e i fondi passività potenziali. Le quote accantonate del risultato di amministrazione sono utilizzabili solo a seguito del verificarsi degli eventi per i quali sono stati accantonati. Quando si accerta che la spesa potenziale non può più verificarsi, la corrispondente quota del risultato di amministrazione è liberata.

La quota del risultato di amministrazione destinata agli investimenti è costituita dalle entrate in conto capitale senza vincoli di specifica destinazione non spese, ed è utilizzabile con provvedimento di variazione di bilancio solo a seguito dell’approvazione del rendiconto.

Il risultato positivo di amministrazione comporta un avanzo, la cui parte libera può essere utilizzata:

* per la copertura dei debiti fuori bilancio;
* per i provvedimenti necessari per la salvaguardia degli equilibri di bilancio ove non possa provvedersi con mezzi ordinari;
* per il finanziamento di spese di investimento;
* per il finanziamento delle spese correnti a carattere non permanente;
* per l'estinzione anticipata dei prestiti.

Tale elencazione deve intendersi come **ordine di priorità** nell’utilizzo dell’avanzo di amministrazione.

Come precisato, nel corso dell’esercizio provvisorio può essere applicato l’avanzo presunto accantonato o vincolato.

L’avanzo destinato agli investimenti è applicato al bilancio di previsione solo a seguito dell’approvazione del rendiconto.

Se l’applicazione dell’avanzo vincolato avviene in fase di predisposizione del bilancio di previsione, la giunta, entro il 31 gennaio, approva il prospetto aggiornato riguardante la determinazione del risultato di amministrazione presunto, attuando le necessarie variazioni, se la quota vincolata effettivamente risultante fosse inferiore a quella applicata al bilancio di previsione. In assenza dell’aggiornamento del prospetto riguardante il risultato di amministrazione presunto, si provvede immediatamente alla variazione di bilancio che elimina l’utilizzo dell’avanzo di amministrazione.

L’art. 109, D.L. n. 18/2020 riporta una serie di prescrizioni sull’utilizzo dell’avanzo di amministrazione, differenziate per tipologia di ente, in ordine alla possibilità di utilizzo degli avanzi per spese correnti di urgenza a fronte dell’emergenza “COVID-19”. In base alle disposizioni ivi contenute, in deroga alle ordinarie modalità di utilizzo della quota libera dell'avanzo di amministrazione, ferme restando le priorità relative alla copertura dei debiti fuori bilancio e alla salvaguardia degli equilibri di bilancio, gli enti locali, limitatamente agli esercizi finanziari 2020 e 2021, possono utilizzare la quota libera dell'avanzo di amministrazione per il finanziamento di spese correnti connesse con l'emergenza in corso. L'utilizzo della quota libera dell'avanzo è autorizzato, anche nel corso dell'esercizio provvisorio, per una percentuale non superiore all'80%, nel caso in cui l'organo esecutivo abbia approvato lo schema del rendiconto di gestione 2019 e l'organo di revisione ne abbia rilasciato la relazione ai sensi dell'art. 239, c. 1 lett. d) del TUEL. Agli stessi fini e fermo restando il rispetto del principio di equilibrio di bilancio, gli enti locali, limitatamente agli esercizi finanziari 2020 e 2021, possono utilizzare, anche integralmente, per il finanziamento delle spese correnti connesse all'emergenza in corso, i proventi delle concessioni edilizie e delle sanzioni previste dal testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, fatta eccezione per le sanzioni di cui all'art. 31, c. 4-bis, D.P.R. 6 giugno 2001, n. 380.

**Disavanzo di amministrazione**

Il risultato di amministrazione che evidenzia un disavanzo, manifesta uno squilibrio nella gestione dell’ente. Anche in caso di risultato positivo, come detto, potrebbe configurarsi l’ipotesi in cui **l’importo delle quote accantonate, vincolate e destinate risulti maggiore del risultato di amministrazione** (lordo): anche in questo caso, la quota non vincolata rappresenta un disavanzo che l’ente deve recuperare, applicandolo alla parte spesa del bilancio.

La presenza di un disavanzo di amministrazione coinvolge pesantemente l’organo di revisione chiamato a vigilare ed esprimere pareri sulle varie fasi del suo riassorbimento.

Se il risultato di amministrazione è negativo, l’ente deve applicare immediatamente il disavanzo al bilancio di previsione in corso al fine di prevederne la copertura nei modi stabiliti dall’art. 188 del TUEL. Nei casi espressamente previsti dalla legge è possibile ripartire il disavanzo tra più esercizi.

L’eventuale disavanzo di amministrazione accertato è applicato al bilancio dell’esercizio in corso contestualmente alla delibera di approvazione del rendiconto. **La mancata adozione della delibera che applica il disavanzo è equiparata, a tutti gli effetti, alla mancata approvazione del rendiconto**, con le conseguenze già delineate.

La copertura del disavanzo può essere effettuata anche con un piano di rientro che prenda in considerazione gli esercizi successivi considerati nel bilancio di previsione, in ogni caso, non oltre la durata della consiliatura.

Il piano di rientro deve essere approvato dal consiglio comunale attraverso un’apposita deliberazione nella quale siano individuati i **provvedimenti necessari a ripristinare il pareggio** ed **è sottoposto al parere del collegio dei revisori**.

Nei casi in cui la legge prevede l’adozione di un piano di rientro per il ripiano pluriennale, la deliberazione che approva il piano contiene:

* l’importo del disavanzo complessivo e l’importo del disavanzo oggetto del piano di rientro. Se approvato con riferimento ad un disavanzo di amministrazione presunto, il piano di rientro è aggiornato in occasione dell’approvazione del rendiconto;
* l’analisi delle cause che hanno determinato il disavanzo di amministrazione;
* la descrizione delle iniziative che si prevede di assumere per recuperare il disavanzo;
* la durata del piano di rientro e l’importo della quota annuale del ripiano, individuati nel rispetto di quanto previsto dalle norme di legge che autorizzano il ripiano pluriennale;
* l’individuazione puntuale, distintamente per ciascun esercizio, delle entrate e delle economie di spesa destinate al ripiano del disavanzo;
* l’impegno formale di evitare la formazione di ogni ulteriore potenziale disavanzo.

Ai fini del rientro possono essere utilizzate tutte le economie di spesa e tutte le entrate, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale.

Le quote annuali del ripiano sono applicate al bilancio di previsione iscrivendole, prima delle spese, in ciascuno degli esercizi del bilancio.

Con periodicità almeno semestrale il sindaco o il presidente trasmette al consiglio una relazione riguardante lo stato di attuazione del piano di rientro, **con il parere del collegio dei revisori**. L’eventuale ulteriore disavanzo formatosi nel corso del periodo considerato nel piano di rientro deve essere coperto non oltre la scadenza del piano in corso.

A seguito dell'approvazione del rendiconto e dell'accertamento dell'importo definitivo del disavanzo di  
amministrazione dell'esercizio precedente, si provvede all'adeguamento delle iniziative assunte.

Agli enti locali che presentano, nell'ultimo rendiconto deliberato, un disavanzo di amministrazione ovvero debiti fuori bilancio, ancorché da riconoscere, nelle more della variazione di bilancio che dispone la copertura del disavanzo ed il riconoscimento e finanziamento del debito fuori bilancio, è fatto divieto di assumere impegni e pagare spese per servizi non espressamente previsti per legge. Sono fatte salve le spese da sostenere a fronte di impegni già assunti nei precedenti esercizi.

4.5.3 Prospetto di conciliazione

Allegato al rendiconto, al fine di evidenziare tutte le operazioni di rettifica mediante le quali avveniva il ribaltamento dei dati registrati con la logica della contabilità finanziaria nella dimensione economico-patrimoniale, veniva redatto il prospetto di conciliazione. Esso esponeva la trasformazione, rispettivamente in ricavi e costi d’esercizio, delle entrate correnti accertate e delle spese correnti impegnate.

La funzione del prospetto era, pertanto, quella di guida per la rettifica ed integrazione degli elementi finanziari al fine di condurli a valori economici.

In sede di rendiconto, l’organo di revisione doveva accertare anche l’esatta rilevazione del risultato economico e la corretta predisposizione del prospetto di conciliazione.

Nel prospetto di conciliazione venivano rilevati altri elementi, non tutti desumibili dalla contabilità finanziaria, che, come detto, si limita alla rilevazione delle entrate e delle spese, per i quali si rendeva necessaria la tenuta di rilevazioni extracontabili.

Il risultato finale economico era raggiunto partendo dai dati finanziari della gestione corrente del conto del bilancio con l’aggiunta di elementi economici.

Il prospetto indicava i collegamenti e le differenze fra i risultati finanziari e quelli economico-patrimoniali permettendo di rilevare non solo l’entità degli accertamenti e degli impegni finanziari, ma anche la consistenza economica delle risorse (ricavi e proventi) ed il loro utilizzo misurandone il consumo (costi e oneri).

La riforma del sistema contabile, con l’adozione del piano dei conti integrato, **supera la necessità dell’adozione del prospetto di conciliazione** e delle relative rilevazioni extracontabili, consentendo la rilevazione dei fatti di gestione contemporaneamente sotto i profili finanziario ed economico-patrimoniale. Occorre rammentare, tuttavia, che gli enti che si erano avvalsi della facoltà di proroga dell’adozione della contabilità economico–patrimoniale, erano tenuti, fino alla sua adozione, a redigere lo stato patrimoniale e il conto economico mediante il prospetto di conciliazione.

4.5.4 Stato patrimoniale

Lo stato patrimoniale (conto del patrimonio, nel vecchio ordinamento) rappresenta i risultati della gestione patrimoniale e la consistenza del patrimonio al termine dell’esercizio ed è predisposto nel rispetto del principio contabile generale n. 17 e dei principi applicati alla contabilità economico-patrimoniale di cui all’allegato n. 1 e n. 4/3 al D.Lgs. n. 23 giugno 2011, n. 118 e successive modificazioni.

Il patrimonio dell’ente locale è l’insieme dei beni, quali immobili, mobili, attrezzature, denaro, crediti, che vengono utilizzati, consumati e trasformati, per l’erogazione dei servizi e per il soddisfacimento dei bisogni della collettività; tuttavia, nel considerare il patrimonio si deve tener conto anche degli impegni assunti verso terzi, quali debiti, mutui, prestiti obbligazionari, poiché lo stesso patrimonio può risultarne gravato.

Lo stato patrimoniale mette a confronto due consistenze patrimoniali: quella all'inizio dell'esercizio e quella alla fine, evidenziando le variazioni intervenute **distinguendo tra quelle originate da cause finanziarie e quelle per cause extra finanziarie**.

La consistenza del patrimonio all'inizio dell'esercizio deve, ovviamente, corrispondere alla consistenza finale dell'esercizio precedente, come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto.

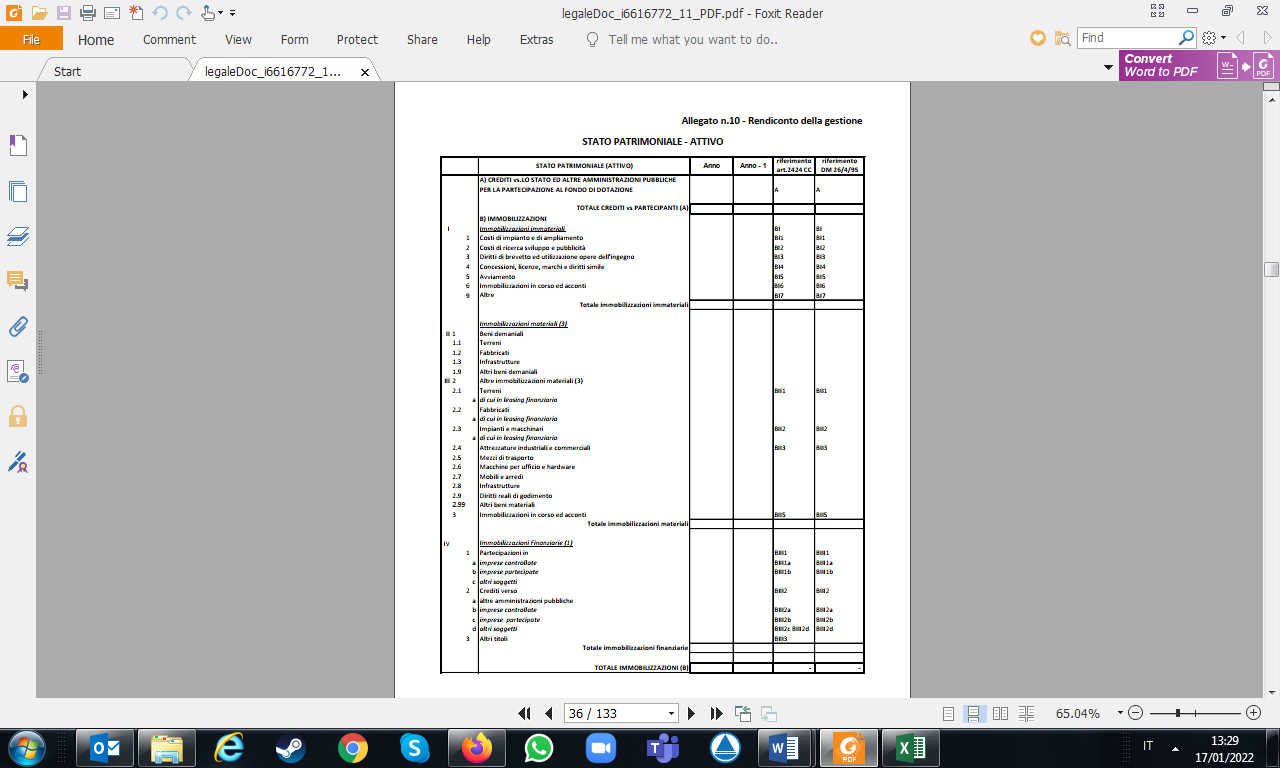
La valutazione degli elementi patrimoniali attivi e passivi è effettuata nella prospettiva della continuità dell’attività dell’ente.

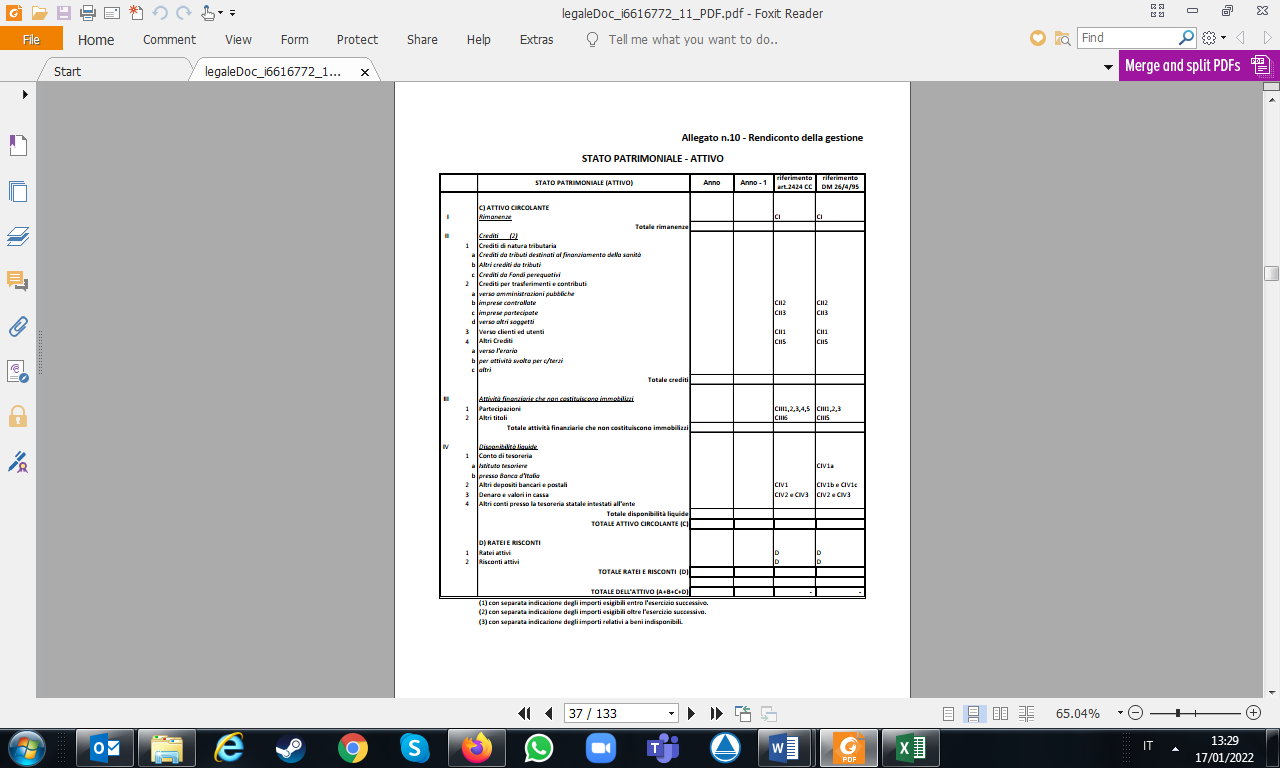
Gli enti locali valutano i beni del demanio e del patrimonio, comprensivi delle relative manutenzioni straordinarie, secondo le modalità previste dal principio applicato della contabilità economico-patrimoniale.

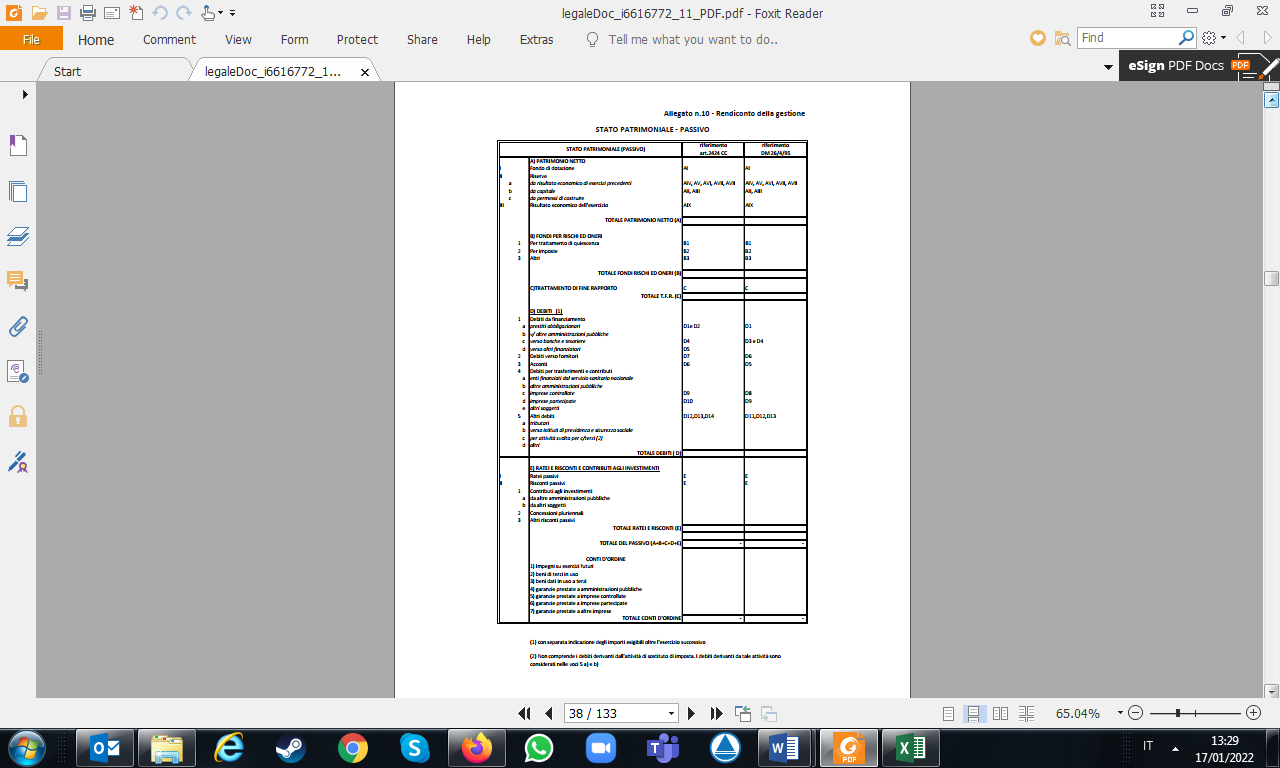
Ciascun valore incluso nel conto del patrimonio deve essere supportato da elementi finanziari (patrimonio finanziario) e da scritture inventariali (patrimonio permanente). Per questa ragione, l'inventario deve essere costantemente aggiornato, costituendo documento di dettaglio delle attività e passività dell'ente. Il procedimento d’inventariazione è un’operazione complessa e indispensabile per la determinazione del valore dei componenti del patrimonio o di una sua parte o di un suo aggregato. L’inventariazione mette in evidenza valori determinati in via extracontabile. La predisposizione dell’inventario iniziale e il successivo aggiornamento sono operazioni imprescindibili per l’ordinata tenuta della contabilità economico-patrimoniale. L’aggiornamento annuale dell’inventario è imposto dall’art. 230, c. 7 del TUEL. Il mancato costante aggiornamento rende **lo stato patrimoniale e il conto economico non attendibili** e ne altera la portata informativa.

Il revisore deve **verificare, oltre all’aggiornamento dell’inventario nel rispetto degli obblighi di legge, la corrispondenza tra questo e i dati esposti nello stato patrimoniale.**

**Stato Patrimoniale - Allegato 10 al D.Lgs 118/2011**







4.5.5 Conto economico

La redazione del conto economico è disciplinata dall'art. 229 del TUEL. Il conto economico è redatto a struttura scalare, in cui le voci sono classificate secondo la loro natura, con rilevazione di risultati parziali e dei risultati economici finali, secondo lo schema di cui all’allegato n. 10 al D.Lgs. 118/2011.

Esso evidenzia le componenti positive e negative dell'attività dell'ente, secondo criteri di competenza economica e comprende:

* proventi ed oneri (attività istituzionale), costi e ricavi (attività commerciale) misurati da accertamenti non destinati a riserva ed impegni non destinati a spese di investimento del bilancio, rettificati al fine di far partecipare al risultato della gestione solo i valori di competenza economica dell’esercizio;
* insussistenze e sopravvenienze conseguenti alla gestione dei residui (minori e maggiori riaccertamenti di residui);
* elementi economici non rilevati nel conto del bilancio.

Nell’allegato n. 4/3 al D.Lgs. 10 agosto 2014, n. 126 viene sancito che “*Il principio della competenza economica consente di imputare a ciascun esercizio costi/oneri e ricavi/proventi”.* La competenza economica dei costi e dei ricavi direttamente conseguenti a operazioni di scambio sul mercato (acquisizione e vendita) è riconducibile al principio contabile n. 11 dell’Organismo Italiano di Contabilità (OIC).

I **proventi** correlati all’attività istituzionale sono di competenza economica dell’esercizio in cui si verificano le seguenti due condizioni:

* è stato completato il processo attraverso il quale sono stati prodotti i beni o erogati i servizi dall’amministrazione pubblica;
* l’erogazione del bene o del servizio è già avvenuta, cioè si è concretizzato il passaggio sostanziale (e non solo formale) del titolo di proprietà del bene oppure i servizi sono stati resi.

Gli **oneri** derivanti dall’attività istituzionale sono correlati con i proventi e i ricavi dell’esercizio o con le altre risorse rese disponibili per il regolare svolgimento delle attività. Per gli oneri derivanti dall’attività istituzionale, il principio della competenza economica si realizza:

* per associazione di causa ad effetto tra costi ed erogazione di servizi o cessione di beni realizzati. L’associazione può essere effettuata analiticamente e direttamente o sulla base di assunzioni del flusso dei costi;
* per ripartizione dell’utilità o funzionalità pluriennale su base razionale e sistematica, in mancanza di una più diretta associazione (tipico esempio è rappresentato dal processo di ammortamento);
* per imputazione diretta di costi al conto economico dell’esercizio perché associati a funzioni istituzionali o al tempo, ovvero perché sia venuta meno l’utilità o la funzionalità del costo.

La schema di conto economico indicato nel modello Allegato n. 10 D.lgs. n. 118/2011 è simile a quello previsto dall’art. 2425 del Codice civile per le imprese, anche se mantiene l’articolazione dei proventi e oneri straordinari e non ha recepito alcune modifiche introdotte dal D.lgs. n. 139/2015.

Il modello di conto economico in forma scalare esprime per differenza risultati parziali significativi quali:

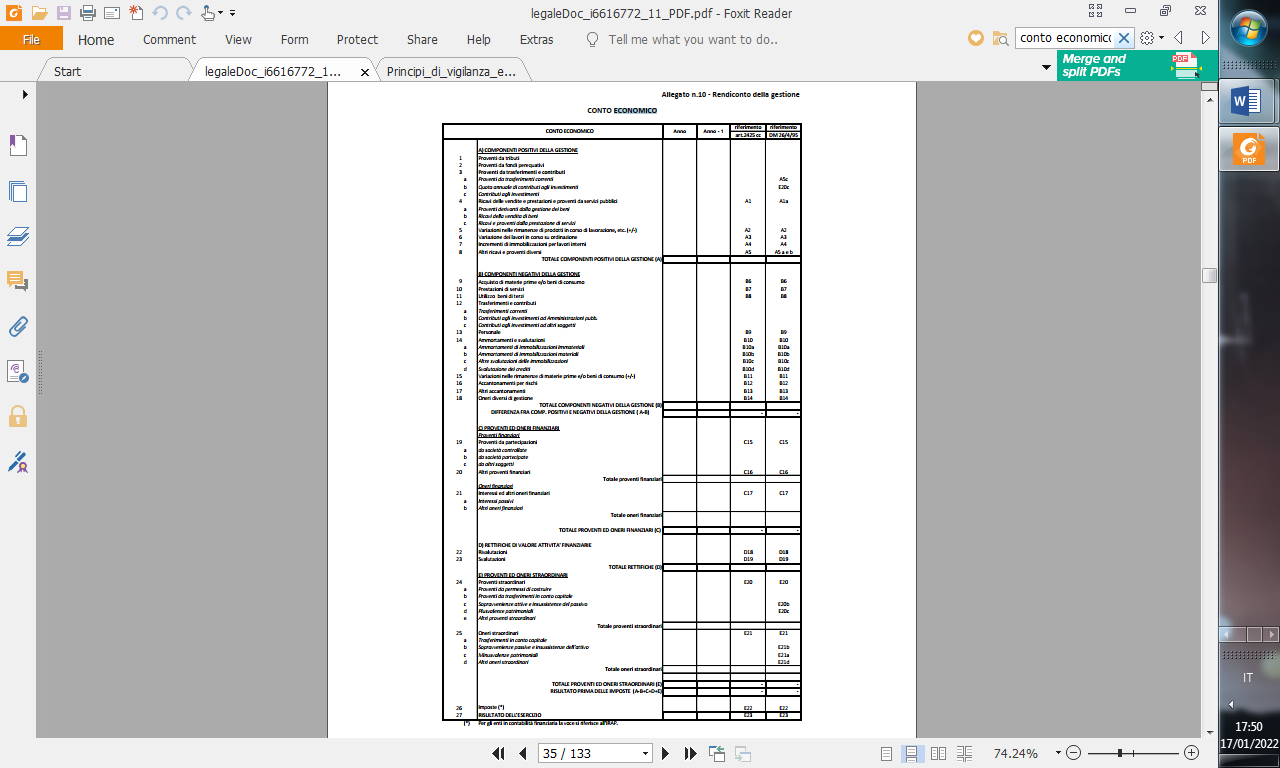
* **risultato della gestione**: costituito dalla differenza tra i ricavi e proventi ed i costi e oneri della gestione, che permette di rilevare il risultato dell’attività tipica degli enti;
* **risultato della gestione finanziaria**: costituito dalla differenza tra proventi ed oneri finanziari che evidenzia in generale un saldo negativo che esprime i riflessi dell’indebitamento a breve ed a lungo termine sulla gestione economica dell’esercizio;
* **rettifiche di valore delle attività finanziarie**: costituite dalla svalutazione dei crediti da finanziamento e dalle variazioni di valore dei titoli finanziari;
* **risultato della gestione straordinaria**: costituito dalla differenza fra proventi ed oneri di natura straordinaria o non prevedibile o derivante da rettifica di valutazioni precedenti, nonché delle plusvalenze o minusvalenze derivanti dalla cessione o dismissione d’immobilizzazioni iscritte nello stato patrimoniale o le acquisizioni gratuite.

Il conto economico poteva, nel precedente ordinamento, essere ottenuto in 2 modi:

* mediante il prospetto di riconciliazione, con annotazioni aventi impatto sull’aspetto economico della gestione rilevate solo a fine esercizio;
* con un sistema di contabilità generale applicato al metodo della partita doppia che consentisse di rilevare le operazioni dal duplice punto di vista finanziario ed economico, in itinere.

Con il perfezionamento del processo di armonizzazione contabile, il conto economico e lo stato patrimoniale scaturiscono dal piano dei conti integrato.

**Conto Economico - Allegato 10 al D.Lgs 118/2011**



4.5.6 Allegati al rendiconto

Anche in relazione al rendiconto della gestione la legge prevede una serie corposa di allegati contenuti nell’art. 11, c. 4 del D.Lgs. n. 118/2011, sui quali si estende il controllo dell’organo di revisione:

* il prospetto dimostrativo del risultato di amministrazione;
* il prospetto concernente la composizione, per missioni e programmi, del FPV;
* il prospetto concernente la composizione del FCDE;
* il prospetto degli accertamenti per titoli, tipologie e categorie (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* il prospetto degli impegni per missioni, programmi e macroaggregati (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* la tabella dimostrativa degli accertamenti assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
* la tabella dimostrativa degli impegni assunti nell'esercizio in corso e negli esercizi precedenti imputati agli esercizi successivi;
* il prospetto rappresentativo dei costi sostenuti per missione (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* il prospetto delle spese sostenute per l'utilizzo di contributi e trasferimenti da parte di organismi comunitari e internazionali (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* il prospetto delle spese sostenute per lo svolgimento delle funzioni delegate dalle regioni (facoltativo per i comuni fino a 5.000 abitanti);
* il prospetto dei dati SIOPE;
* l'elenco dei residui attivi e passivi provenienti dagli esercizi anteriori a quello di competenza, distintamente per esercizio di provenienza e per capitolo;
* l'elenco dei crediti inesigibili, stralciati dal conto del bilancio, sino al compimento dei termini di prescrizione;
* la relazione sulla gestione dell'organo esecutivo redatta secondo le modalità stabilite dalla legge[[63]](#footnote-63);
* la relazione del collegio dei revisori dei conti.

Gli schemi della maggior parte degli allegati sopra richiamati sono contenuti nel medesimo allegato n.10 al D.Lgs. n.118/2011.

4.6 Altri strumenti della programmazione e gestione finanziaria

L’ordinamento contabile della pubblica amministrazione prevede una molteplicità di strumenti finalizzati alla programmazione finanziaria.

4.6.1 Documento Unico di Programmazione (DUP)

Il Documento Unico di Programmazione rappresenta una delle novità principali, in termini di strumenti di programmazione, introdotti dalla riforma del sistema contabile degli enti pubblici. È lo strumento che permette l’attività di guida strategica ed operativa degli enti, nonché il presupposto necessario di tutti gli altri documenti di programmazione. Assorbe la relazione previsionale e programmatica e il piano generale di sviluppo e comprende la programmazione in materia di lavori pubblici, personale e patrimonio.

Secondo quanto previsto nell’allegato n. 4/1 al D.Lgs. 118/2011, il DUP deve essere presentato dalla giunta al consiglio entro il 31 luglio di ciascun anno. Entro la scadenza del 15 novembre sono poi presentati contestualmente la nota di aggiornamento al DUP e lo schema di bilancio di previsione, secondo le modalità previste dal regolamento dell'ente. In sede di prima applicazione, a seguito del differimento del termine per l'approvazione del bilancio 2015, quello del DUP 2016-2018 era stato differito al 31 ottobre e, successivamente, al 31 dicembre con differimento del termine per il suo aggiornamento al 28 febbraio 2016. Anche per la nota di aggiornamento del DUP 2017–2019 la legge di bilancio per il 2017 aveva previsto una proroga al 31 dicembre 2016. L’art. 107, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. L. 24 aprile 2020, n. 27 ha disposto il differimento del termine di approvazione del DUP al 30 settembre 2020.

Scopo della nota di aggiornamento è modificare o integrare il DUP per recepire modifiche normative o variazioni del contesto economico o sociale. La nota di aggiornamento è eventuale in quanto può non essere presentata; se presentata, lo schema di nota di aggiornamento si configura come schema del DUP definitivo, pertanto è predisposto secondo i principi previsti dall’allegato n. 4/1.

Il DUP costituisce atto presupposto indispensabile per l'approvazione del bilancio di previsione. Esso riunisce in un solo documento a monte del bilancio di previsione le analisi, gli indirizzi e gli obiettivi che devono guidare la predisposizione del bilancio e del PEG e la loro successiva gestione.

Il regolamento di contabilità deve disciplinare i casi di inammissibilità e di improcedibilità per le deliberazioni di consiglio e di giunta che non sono coerenti con le previsioni e i contenuti programmatici del DUP.

Fatti salvi gli specifici termini previsti dalla normativa vigente, si considerano approvati, in quanto contenuti nel DUP i seguenti documenti:

* programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici;
* piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari;
* programma biennale di forniture e servizi;
* piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all’art. 2, c. 594, L. n. 244/2007;
* (facoltativo) piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa di cui all'art. 16, c. 4, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito con modificazioni dalla L. 15 luglio 2011, n. 111;
* programmazione triennale del fabbisogno di personale;
* altri documenti di programmazione.

Non esiste per il DUP, differentemente dalla vecchia relazione previsionale e programmatica e dal bilancio, uno schema tipo, ma i principi della sua redazione e il contenuto minimo che sono contenuti nel paragrafo 8 dell’allegato n. 4/1. Secondo quanto ivi previsto, il DUP si compone di due sezioni: la sezione strategica (SeS) e la sezione operativa (SeO).

**La Sezione Strategica (SeS)**

La SeS sviluppa e concretizza le linee programmatiche di mandato e individua gli indirizzi strategici dell'ente, anche in coerenza con le linee di indirizzo della programmazione regionale e tenendo conto del concorso al perseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

In particolare, individua le principali scelte che caratterizzano il programma dell'amministrazione da realizzare nel corso del mandato, nonché le politiche di mandato che l'ente intende sviluppare per il raggiungimento delle proprie finalità istituzionali.

Nella SeS sono anche indicati gli strumenti attraverso i quali l'ente rendiconta il proprio operato nel corso del mandato al fine di informare i cittadini del grado di realizzazione dei programmi e di raggiungimento degli obiettivi.

Nel primo anno del mandato amministrativo, individuati gli indirizzi strategici, sono definiti, per ogni missione di bilancio, gli obiettivi strategici da perseguire entro la fine del mandato. Per ogni obiettivo strategico è individuato anche il contributo che il gruppo amministrazione pubblica deve fornire per il suo conseguimento.

L'individuazione degli obiettivi strategici consegue a un processo conoscitivo di analisi delle condizioni esterne all'ente e di quelle interne, sia in termini attuali che prospettici e alla definizione di indirizzi generali.

Ogni anno gli obiettivi strategici contenuti nella SeS sono verificati nello stato di attuazione e possono essere opportunamente riformulati. Sono altresì verificati gli indirizzi generali e i contenuti della programmazione strategica.

**La Sezione Operativa (SeO)**

La SeO ha carattere generale, contenuto programmatico e costituisce lo strumento a supporto del processo di previsione definito sulla base degli indirizzi generali e degli obiettivi strategici fissati nella SeS. Contiene la programmazione operativa dell'ente avendo a riferimento un arco temporale sia annuale che pluriennale.

La SeO è redatta, per il suo contenuto finanziario:

* per competenza con riferimento all'intero periodo considerato;
* per cassa con riferimento al primo esercizio.

Si fonda su valutazioni di natura economico-patrimoniale e copre un arco temporale pari a quello del bilancio di previsione.

Essa supporta il processo di previsione per la predisposizione della manovra di bilancio.

La SeO individua, per ogni singola missione, i programmi che l'ente intende realizzare per conseguire gli obiettivi strategici definiti nella SeS. Per ogni programma e per tutto il periodo di riferimento individua gli obiettivi operativi annuali da raggiungere.

Il contenuto minimo è costituito:

* dall'indicazione degli indirizzi e degli obiettivi degli organismi facenti parte del gruppo amministrazione pubblica;
* dalla dimostrazione della coerenza delle previsioni di bilancio con gli strumenti urbanistici vigenti;
* per la parte entrata, da una valutazione generale sui mezzi finanziari, individuando le fonti di finanziamento ed evidenziando l'andamento storico degli stessi ed i relativi vincoli;
* dagli indirizzi in materia di tributi e tariffe dei servizi;
* dagli indirizzi sul ricorso all'indebitamento per il finanziamento degli investimenti;
* per la parte spesa, da una redazione per programmi all'interno delle missioni, con indicazione delle finalità che si intendono conseguire, della motivazione delle scelte di indirizzo effettuate e delle risorse umane e strumentali ad esse destinate;
* dall'analisi e valutazione degli impegni pluriennali di spesa già assunti;
* dalla valutazione sulla situazione economico-finanziaria degli organismi gestionali esterni;
* dalla programmazione dei lavori pubblici svolta in conformità ad un programma triennale e ai suoi aggiornamenti annuali;
* dalla programmazione degli acquisti di beni e servizi svolta in conformità al programma biennale di forniture e servizi;
* dalla programmazione del fabbisogno di personale a livello triennale e annuale;
* dal piano delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali.

La SeO si struttura in due parti fondamentali:

* parte 1: nella quale sono descritte le motivazioni delle scelte programmatiche effettuate, sia con riferimento all'ente sia al gruppo amministrazione pubblica, e definiti i singoli programmi da realizzare ed i relativi obiettivi annuali;
* parte 2: contenente la programmazione dettagliata, relativamente all'arco temporale di riferimento del DUP, delle opere pubbliche, del fabbisogno di personale e delle alienazioni e valorizzazioni del patrimonio.

**Versione semplificata per enti minori**

Per gli enti locali con popolazione fino a 5.000 abitanti è prevista la predisposizione di un DUP in versione semplificata, come introdotta dal D.M. 18 maggio 2018 concernente l’aggiornamento dei principi contabili del D.Lgs. n. 118/2011.

Il DUP semplificato deve indicare, per ogni singola missione attivata del bilancio di previsione, gli obiettivi che l'ente intende realizzare negli esercizi considerati nel bilancio (anche se non compresi nel periodo di mandato).

Gli obiettivi individuati per ogni missione rappresentano la declinazione annuale e pluriennale degli indirizzi generali e costituiscono indirizzo vincolante per i successivi atti di programmazione, in applicazione del principio della coerenza tra i documenti di programmazione.

A tal fine il DUP semplificato deve contenere l’analisi interna ed esterna dell’ente illustrando principalmente:

* le risultanze dei dati relativi al territorio, alla popolazione, alla situazione socio economica dell’ente;
* l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici locali;
* la gestione delle risorse umane;
* i vincoli di finanza pubblica.

Con riferimento all'arco temporale del bilancio di previsione almeno triennale, il DUP semplificato deve definire gli indirizzi generali in relazione:

* alle entrate, con particolare riferimento:
* ai tributi e alle tariffe dei servizi pubblici;
* al reperimento e all’impiego di risorse straordinarie e in conto capitale;
* all’indebitamento con analisi della relativa sostenibilità;
* alle spese, con particolare riferimento:
* alla spesa corrente, con specifico rilievo alla gestione delle funzioni fondamentali, alla programmazione del fabbisogno di personale e degli acquisti di beni e servizi;
* agli investimenti e alla realizzazione delle opere pubbliche con indicazione del fabbisogno in termini di spesa per ciascuno degli anni dell’arco temporale di riferimento;
* ai programmi ed ai progetti di investimento in corso di esecuzione e non ancora conclusi;
* al raggiungimento degli equilibri della situazione corrente e generali del bilancio ed ai relativi equilibri in termini di cassa;
* ai principali obiettivi delle missioni attivate;
* alla gestione del patrimonio con particolare riferimento alla programmazione urbanistica e del territorio, alla programmazione dei lavori pubblici e delle alienazioni e valorizzazioni dei beni patrimoniali;
* agli obiettivi del gruppo amministrazione pubblica (GAP);
* al piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa;
* ad altri eventuali strumenti di programmazione.

Ai Comuni con popolazione fino a 2.000 abitanti è consentito di redigere il DUP in forma ulteriormente semplificata attraverso l’illustrazione delle spese programmate e delle entrate previste per il loro finanziamento, in parte corrente e in parte investimenti.

Il DUP deve in ogni caso illustrare:

* l'organizzazione e la modalità di gestione dei servizi pubblici ai cittadini con particolare riferimento alle gestioni associate;
* la coerenza della programmazione con gli strumenti urbanistici vigenti;
* la politica tributaria e tariffaria;
* l’organizzazione dell’ente e del suo personale;
* il piano degli investimenti e il relativo finanziamento;
* il rispetto delle regole di finanza pubblica.

4.6.2 Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio

Il D.M. Interno 22 dicembre 2015 concernente il “Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio degli Enti Locali e dei loro Enti ed Organismi strumentali” dà attuazione all’art. 18-bis, c. 1, D.Lgs. 23 giugno 2011, n. 118, il quale prevede che: *“Al fine di consentire la comparazione dei bilanci, gli enti adottano un sistema di indicatori semplici, denominato «Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio » misurabili e riferiti ai programmi e agli altri aggregati di bilancio, costituiti secondo criteri e metodologie comuni”.*

Analoga disposizione è stata prevista per le regioni, con decreto del 9 dicembre 2015.

Come previsto dalla norma e meglio esplicitato nel decreto attuativo, il piano deve essere adottato da regioni, enti locali e loro enti e organismi strumentali, per la prima volta con riferimento al rendiconto della gestione 2016 e al bilancio di previsione 2017-2019.

Il piano degli indicatori è uno strumento della programmazione degli enti locali, finalizzato al monitoraggio degli obiettivi e dei risultati di bilancio.

In riferimento a ciascun programma, devono essere evidenziati gli obiettivi che l’ente si propone di realizzare per il triennio della programmazione finanziaria, individuati secondo la medesima definizione tecnica, unità di misura di riferimento e formula di calcolo per tutti gli enti.

Gli enti possono introdurre nel proprio piano ulteriori indicatori rispetto a quelli comuni previsti dai decreti ministeriali.

Annualmente il piano è aggiornato tramite la specificazione di nuovi obiettivi e indicatori.

Il piano è pubblicato sul sito internet istituzionale dell'amministrazione nella sezione “Trasparenza, valutazione e merito”, accessibile dalla pagina principale.

Gli enti locali ed i loro enti e organismi strumentali allegano il piano al bilancio di previsione o al budget di esercizio e al bilancio consuntivo o bilancio di esercizio.

4.6.3 Relazione di inizio mandato

Con l'art. 4-bis, D.Lgs. n. 149/2011 è stata introdotta dal legislatore la relazione di inizio mandato. Si tratta di uno strumento con il quale il sindaco eletto o il presidente della provincia dà conto di tutto ciò che trova al momento del suo insediamento. Da essa deve emergere l'intervenuta verifica della situazione finanziaria e patrimoniale, nonché la misura dell'indebitamento dell'ente.

La relazione, predisposta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale, è sottoscritta dal presidente della provincia o dal sindaco entro il novantesimo giorno dall'inizio del mandato.

In tale sede il sindaco o presidente di provincia deve effettuare un primo test finalizzato a verificare se la situazione finanziaria e patrimoniale dell’ente presenti squilibri strutturali in grado di provocare possibili dissesti. Sulla base delle risultanze della relazione medesima, il presidente della provincia o il sindaco in carica, ove ne sussistano i presupposti, possono ricorrere alle procedure di riequilibrio finanziario.

La relazione di inizio mandato è redatta al fine di garantire il coordinamento della finanza pubblica, il rispetto dell'unità economica e giuridica della Repubblica e il principio di trasparenza delle decisioni di entrata e di spesa.

Non esiste uno schema di riferimento, pertanto ogni ente sceglie liberamente la modalità di esposizione dei dati e delle informazioni da riportare.

Benché talvolta venga richiesta dall’ente, **non c’è obbligo di certificazione da parte dell’organo di revisione**.

Non vi è obbligo di trasmissione ad organismi esterni.

4.6.4 Relazione di fine mandato

Ai sensi dell’art. 4, D.Lgs. 6 settembre 2011, n. 149, gli enti sono tenuti a predisporre una relazione di fine mandato che descriva la situazione finanziaria dell’ente e tutte le attività attuate durante il mandato.

La relazione dà conto dei saldi prodotti e delle iniziative intraprese attraverso le quali i cittadini vengono informati sulle reali ed effettive condizioni finanziarie dell’ente. Si configura quale strumento che garantisce, secondo i dettami dell’art. 1, c. 1, L. n. 42/2009, *“la massima responsabilizzazione, l’effettività e la trasparenza del controllo democratico nei confronti degli eletti”*.

Il contenuto della relazione stilata da comuni e province è disciplinato dall’art. 4, c. 4 del D.Lgs. n. 149/2011 e fa riferimento a:

* sistema ed esiti dei controlli interni;
* eventuali rilievi della Corte dei Conti;
* azioni intraprese per il rispetto dei saldi di finanza pubblica programmati e stato del percorso di convergenza verso i fabbisogni standard;
* situazione finanziaria e patrimoniale, anche evidenziando le carenze riscontrate nella gestione degli enti controllati dal comune o dalla provincia e le azioni intraprese per porvi rimedio;
* azioni intraprese per contenere la spesa e stato del percorso di convergenza ai fabbisogni standard, affiancato da indicatori quantitativi e qualitativi relativi agli output dei servizi resi, anche utilizzando come parametro di riferimento realtà rappresentative dell’offerta di prestazioni con il miglior rapporto qualità-costi;
* quantificazione della misura dell’indebitamento provinciale o comunale.

La relazione di fine mandato, redatta dal responsabile del servizio finanziario o dal segretario generale, è sottoscritta dal presidente della provincia o dal sindaco non oltre i 60 giorni antecedenti la scadenza del mandato. Entro e non oltre 15 giorni dalla sottoscrizione la relazione deve essere **certificata dall'organo di revisione** dell'ente locale e, nei 3 giorni successivi, relazione e certificazione vanno trasmesse alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

La relazione di fine mandato e la certificazione sono, inoltre, pubblicate sul sito istituzionale della provincia o del comune entro i 7 giorni successivi alla data di certificazione effettuata dall'organo di revisione.

In caso di scioglimento anticipato del consiglio comunale o provinciale, la sottoscrizione della relazione e la certificazione da parte degli organi di controllo interno avvengono entro 20 giorni dal provvedimento di indizione delle elezioni e, nei 3 giorni successivi, deve essere effettuata la trasmissione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

L’ente che non provvede a redigere la relazione è tenuto a motivarne le ragioni dandone notizia nella *home-page* del proprio sito istituzionale.

4.6.5 Piano esecutivo di gestione e delle performance

Il Piano Esecutivo di Gestione (PEG)[[64]](#footnote-64) e delle *Performance*[[65]](#footnote-65) costituisce l’atto fondamentale che realizza il raccordo tra le funzioni di indirizzo politico-amministrativo espresse dagli organi di governo e le funzioni di gestione finalizzate a realizzare gli obiettivi programmati, spettanti alla struttura organizzativa dell’ente. È il documento che permette di declinare in maggior dettaglio la programmazione operativa contenuta nell’apposita sezione del Documento Unico di Programmazione. Con esso la giunta assegna ai responsabili dei servizi gli obiettivi esecutivi e le dotazioni finanziarie, umane e strumentali funzionali al loro raggiungimento.

Il piano dettagliato degli obiettivi di cui all’art. 108, c. 1 del TUEL e il piano delle *Performance* sono unificati organicamente nel Piano Esecutivo di Gestione.

Al pari del bilancio di previsione, il PEG è redatto per competenza e per cassa con riferimento al primo esercizio considerato nel bilancio di previsione; è redatto per competenza con riferimento a tutti gli esercizi considerati nel bilancio di previsione successivi al primo. Ha natura previsionale e finanziaria e contenuto programmatico e contabile.

Conseguenza del bilancio di previsione, anch’esso ha carattere autorizzatorio, poiché definisce le linee guida espresse dagli amministratori rispetto all’attività di gestione dei responsabili dei servizi e, poiché le previsioni finanziarie in esso contenute costituiscono limite agli impegni di spesa assunti dai responsabili dei servizi, ha un’estensione temporale pari a quella del bilancio di previsione.

Deve essere approvato dalla giunta comunale nella prima seduta successiva all’approvazione del bilancio di previsione da parte del consiglio e comunque non oltre 20 giorni da tale data.

Nel PEG le entrate e le spese sono articolate, secondo il proprio oggetto, secondo la tabella sotto riportata:

|  |  |
| --- | --- |
| **Entrate** | **Spese** |
| * titoli; * tipologie; * categorie; * capitoli; * articoli (eventuali). | * missioni; * programmi; * titoli; * macroaggregati; * capitoli; * articoli (eventuali). |

I capitoli costituiscono le **unità elementari** ai fini della gestione e della rendicontazione e sono raccordati al quarto livello del piano dei conti finanziario.

L'applicazione delle norme relative al PEG è **facoltativa per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti[[66]](#footnote-66)**, fermo restando l'obbligo di rilevare unitariamente i fatti gestionali secondo la struttura del piano dei conti di cui all'art. 157, c. 1-bis del TUEL.

L’art. 10, D.Lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 prevede che, al fine di assicurare la qualità, comprensibilità ed attendibilità dei documenti di rappresentazione della *performance*, le amministrazioni pubbliche, redigono e pubblicano ogni anno, sul sito istituzionale, il Piano della *Performance*, documento programmatico triennale, che è definito dall'organo di indirizzo politico-amministrativo in collaborazione con i vertici dell'amministrazione e secondo gli indirizzi impartiti dal Dipartimento della funzione pubblica. Esso individua gli indirizzi e gli obiettivi strategici ed operativi di cui all'art. 5, c. 1, lett. b), del medesimo decreto, e definisce, con riferimento agli obiettivi finali ed intermedi ed alle risorse, gli indicatori per la misurazione e la valutazione della *performance* dell'amministrazione, nonché gli obiettivi assegnati al personale dirigenziale ed i relativi indicatori.

In caso di mancata adozione del Piano della *Performance*, da ricomprendersi ora nel PEG, è fatto divieto di erogazione della retribuzione di risultato ai dirigenti che risultano avere concorso alla mancata adozione, per omissione o inerzia nell'adempimento dei propri compiti, e l'amministrazione **non può procedere ad assunzioni** di personale o al **conferimento di incarichi di consulenza o di collaborazione** comunque denominati.

Nei casi in cui la mancata adozione del piano o della relazione sulla *performance* dipenda da omissione o inerzia dell'organo di indirizzo politico amministrativo, l'erogazione dei trattamenti e delle premialità di cui al Titolo III del D.Lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 è fonte di responsabilità amministrativa del titolare dell'organo che ne ha dato disposizione e che ha concorso alla mancata adozione del Piano.

I comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, pur essendo esentati dall’adozione del PEG, devono comunque redigere il Piano delle *Performance*, non essendo prevista, per tale provvedimento, una pari esenzione. Per questo valgono le regole generali per cui l’adozione del piano è *conditio sine qua non* per l’esercizio delle facoltà assunzionali e l’erogazione delle retribuzioni di risultato.[[67]](#footnote-67)

4.6.6 Nota integrativa

Fra i numerosi allegati obbligatori del bilancio di previsione riveste un ruolo di particolare importanza la nota integrativa che contiene, ai sensi dell’art. 11, c. 5, D.Lgs. n. 118/2011 e s.m.i., una serie di informazioni utili al fine di comprendere i criteri seguiti dall’ente nell’elaborazione delle previsioni di entrata e di spesa di ciascun esercizio, nonché la correlazione fra entrate e spese ricorrenti e non ricorrenti.

In base alla predetta norma, la nota integrativa indica:

* i criteri di valutazione adottati per la formulazione delle previsioni, con particolare riferimento agli stanziamenti riguardanti gli accantonamenti per le spese potenziali e al FCDE, evidenziando il tipo di crediti per i quali non è previsto l’accantonamento a tale fondo;
* l’elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto al 31 dicembre dell’esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, da vincoli formalmente attribuiti dall’ente;
* l’elenco analitico degli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione presunto, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, da vincoli formalmente attribuiti dall’ente;
* l’elenco degli interventi programmati per spese di investimento finanziati col ricorso al debito e con le risorse disponibili;
* nel caso in cui gli stanziamenti riguardanti il FPV comprendano anche investimenti ancora in corso di definizione, le cause che non hanno reso possibile porre in essere la programmazione necessaria alla definizione dei relativi cronoprogrammi;
* l’elenco delle eventuali garanzie principali o sussidiarie prestate dall’ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti;
* gli oneri e gli impegni finanziari stimati e stanziati in bilancio, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;
* l'elenco dei propri enti ed organismi strumentali, precisando che i relativi rendiconti della gestione e gli eventuali bilanci consolidati riguardanti il penultimo esercizio antecedente quello cui si riferisce il bilancio di previsione sono consultabili nel proprio sito internet (tali documenti contabili devono essere allegati al bilancio di previsione qualora non integralmente pubblicati nei siti internet elencati);
* l’elenco delle partecipazioni possedute con l’indicazione della relativa quota percentuale;
* altre informazioni riguardanti le previsioni, richieste dalla legge o necessarie per l’interpretazione del bilancio.

4.7 Rapporti con società e organismi partecipati

Sono organismi partecipati da un ente pubblico tutti quelli sui quali l’ente ha la titolarità di rapporti comportanti la qualità di socio o la titolarità di strumenti finanziari che attribuiscono diritti amministrativi. La partecipazione può anche essere indiretta quando l’ente detiene la stessa per il tramite di società o altri organismi soggetti a controllo da parte del medesimo.

Gli enti pubblici devono dotarsi di una struttura finalizzata al monitoraggio della gestione degli organismi partecipati verificando eventuali scostamenti rispetto agli obiettivi ad essi assegnati.

L’organo di revisione **si deve esprimere sul modello organizzativo e sul sistema di controllo interno** che l’ente ha adottato per la gestione e le verifiche dei propri organismi partecipati.

La materia delle partecipazioni pubbliche in società è stata riformata ad opera del D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175, entrato in vigore il 23 settembre 2016 che ha definito il nuovo Testo Unico in materia di società a partecipazione pubblica (TUSP). Tale norma è stata oggetto di dichiarazione di parziale incostituzionalità con pronuncia della Corte Costituzionale del 25 novembre 2016, n. 251[[68]](#footnote-68) a seguito della quale il legislatore è intervenuto con misure correttive adottate con il D.Lgs. n. 100/2017.

4.7.1 Costituzione di organismi partecipati, acquisto e mantenimento di partecipazioni

In base all’art. 3 del decreto di riforma, le amministrazioni pubbliche possono partecipare esclusivamente a società costituite in forma di società per azioni o società a responsabilità limitata anche consortili o in forma di cooperativa. In base all’art. 4 non possono, direttamente o indirettamente, essere costituire, acquisire o mantenere partecipazioni, anche di minoranza, in società aventi per oggetto attività di produzione di beni e servizi non strettamente necessarie per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali. A questa regola fanno eccezione le partecipazioni in società esercenti le attività di:

* produzione di un servizio di interesse generale, inclusa la realizzazione e la gestione delle reti e degli  
  impianti funzionali ai servizi medesimi;
* progettazione e realizzazione di un’opera pubblica sulla base di un accordo di programma fra  
  amministrazioni pubbliche, ai sensi dell’art. 193, D.Lgs. n. 50/2016[[69]](#footnote-69);
* realizzazione e gestione di un’opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d’interesse generale, attraverso un contratto di partenariato di cui all’art. 180, D.Lgs. n. 50/2016[[70]](#footnote-70), con un imprenditore selezionato con le modalità dell’art. 17, cc. 1 e 2[[71]](#footnote-71);
* autoproduzione di beni o servizi strumentali all’ente o agli enti pubblici partecipanti o allo svolgimento delle loro funzioni, nel rispetto delle condizioni stabilite dalle direttive europee in materia di contratti pubblici e della relativa disciplina nazionale di recepimento;
* servizi di committenza, incluse le attività di committenza ausiliare, apprestati a supporto di enti senza scopo di lucro e di amministrazioni aggiudicatrici di cui all’art. 3, c. 1, lett. a), D.lgs. 50/2016.

Al solo fine di ottimizzare e valorizzare l’utilizzo di beni immobili del patrimonio delle amministrazioni pubbliche, è possibile l’acquisizione di partecipazioni in società con oggetto sociale esclusivo la valorizzazione del patrimonio delle amministrazioni stesse, tramite il conferimento di beni immobili, allo scopo di realizzare un investimento secondo criteri propri di un qualsiasi operatore di mercato.

Altre deroghe sono previste dalla legge in materia di gruppi di azione locale, fiere, mobilità turistico-sportiva, energie rinnovabili, ricerca e altro.

A decorrere dal 2018, inoltre, il c. 891 della legge di bilancio per il 2018 introduce la possibilità per le amministrazioni pubbliche di acquisire o mantenere partecipazioni non superiori all’1% del capitale sociale in società bancarie di finanza etica e sostenibile senza ulteriori oneri finanziari rispetto a quelli derivanti dalla partecipazione stessa.

La costituzione di una società partecipata, di una istituzione o di un’azienda speciale deve essere autorizzata dal consiglio dell’ente. La deliberazione di costituzione o di acquisto deve contenere:

* la motivazione della necessità della partecipazione per il perseguimento di finalità istituzionali, evidenziando gli obiettivi della stessa e le ragioni che giustificano la scelta anche sul piano della convenienza economica e della sostenibilità finanziaria e in considerazione della possibilità di destinazione alternativa delle risorse pubbliche impegnate, nonché di gestione indiretta o esternalizzata del servizio affidato. La motivazione deve anche dare conto della compatibilità della scelta con i principi di efficienza, efficacia e di economicità dell’azione amministrativa;
* la compatibilità dell’intervento finanziario previsto con le norme dei trattati europei e, in particolare, con la disciplina europea in materia di aiuti di Stato alle imprese;
* in caso di costituzione di società per azioni o a responsabilità limitata, gli elementi essenziali dell’atto costitutivo e dello statuto, rispettivamente previsti negli artt. 2328 e 2463 del Codice Civile.

Gli enti locali sottopongono lo schema di atto deliberativo a forme di consultazione pubblica.

Il rispetto delle disposizioni di legge è verificato anche dalla Corte dei Conti cui l’ente deve inoltrare lo schema di atto deliberativo in questione e dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato, che può esercitare i propri poteri[[72]](#footnote-72).

Il c. 9-bisall’art. 4 del TUSP, prevede che, nel rispetto della disciplina europea, è fatta salva la possibilità per le amministrazioni pubbliche di acquisire o mantenere partecipazioni in società che producono servizi economici di interesse generale a rete, anche fuori dall'ambito territoriale della collettività di riferimento, purché l'affidamento dei servizi avvenga tramite procedure ad evidenza pubblica.

L’art. 17 stabilisce una disciplina unitaria per le società miste, costituite con la finalità di realizzare un partenariato pubblico-privato. Il riferimento è alle società costituite o partecipate per la realizzazione e gestione di un’opera pubblica ovvero organizzazione e gestione di un servizio d’interesse generale attraverso un contratto di partenariato di cui all’art. 180 del D.Lgs. n. 50/2016, con un imprenditore selezionato con le modalità di cui allo stesso art. 17, cc. 1 e 2. Nei casi in cui le norme vigenti consentano la costituzione di società miste per la realizzazione e gestione di un’opera pubblica o per l’organizzazione e la gestione di un servizio di interesse generale, la scelta del socio privato avviene **con procedure di evidenza pubblica**. Viene introdotta una soglia minima di riserva al partner privato, cui non può essere attribuita una quota inferiore al 30% del capitale.

4.7.2 Società in house

L’art. 16 regola l’affidamento di servizi alle società c.d. *in house*. Sono definite tali, ai sensi dell’art. 2 (come modificato dall’art. 4, c. 1, lett. d), D.Lgs. n. 100/2017), le società sulle quali un'amministrazione esercita il **controllo analogo** o più amministrazioni esercitano il **controllo analogo congiunto**, nelle quali la partecipazione di capitali privati avviene nelle forme di cui all’art. 16, c. 1[[73]](#footnote-73) e che soddisfano il requisito dell’attività prevalente di cui all’art. 16, c. 3[[74]](#footnote-74).

Per “controllo analogo” si intende la situazione in cui l'amministrazione esercita su una società un controllo analogo a quello che ha sui propri servizi, esercitando un'influenza determinante sia sugli obiettivi strategici che sulle decisioni significative della società controllata. Il controllo analogo è “congiunto” quando l'amministrazione esercita su una società, congiuntamente con altre amministrazioni, un controllo analogo a quello esercitato sui propri servizi.

Il citato art. 16 prevede che le *in house* **ricevano affidamenti diretti di contratti pubblici dalle amministrazioni che esercitano su di esse il controllo analogo** o da ciascuna delle amministrazioni che esercitano su di esse il controllo analogo congiunto solo se non vi sia partecipazione di capitali privati, ad eccezione di quella prescritta da norme di legge e che avvenga in forme che non comportino controllo o potere di veto, né l'esercizio di un'influenza determinante sulla società controllata.

Regole specifiche sono, inoltre, previste per il l’acquisizione e il possesso di partecipazioni in società quotate in mercati regolamentati.

La gestione delle partecipazioni deve essere affidata a responsabili formalmente individuati.

4.7.3 Organi sociali delle società a partecipazione pubblica

Il revisore dell’ente deve porre attenzione anche al rispetto del disposto dell’art. 11 del TUSP che prevede regole in materia di organi di amministrazione e controllo delle società a controllo pubblico.

In particolare, salvi gli ulteriori requisiti previsti dallo statuto, i componenti degli organi amministrativi e di controllo di società a controllo pubblico devono possedere i requisiti di onorabilità, professionalità e autonomia stabiliti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'Economia e delle Finanze, previa intesa in Conferenza unificata.

L'organo amministrativo delle società a controllo pubblico deve essere costituito, di norma, da un amministratore unico. L'assemblea della società a controllo pubblico, tuttavia, con delibera motivata, può prevedere che la società sia amministrata da un consiglio di amministrazione composto da 3 o 5 membri, ovvero che sia adottato uno dei sistemi alternativi di amministrazione e controllo previsti dal Codice Civile. La delibera è trasmessa alla sezione della Corte dei Conti competente.

Qualora la società abbia un organo amministrativo collegiale, la scelta degli amministratori da eleggere deve essere effettuata nel rispetto dei criteri stabiliti dalla L. 12 luglio 2011, n. 120 in materia di parità di genere.

Per le società a controllo pubblico sono definiti indicatori dimensionali quantitativi e qualitativi al fine di individuare fasce per la classificazione delle suddette società. Per ciascuna fascia è determinato, in proporzione, il limite dei compensi massimi al quale gli organi di dette società devono fare riferimento.

Gli amministratori delle società a controllo pubblico, inoltre, non possono essere dipendenti delle amministrazioni pubbliche controllanti o vigilanti. Qualora siano dipendenti della società controllante, fatto salvo il diritto alla copertura assicurativa e al rimborso delle spese documentate, essi hanno l'obbligo di riversare i relativi compensi alla società di appartenenza.

Gli statuti delle società a controllo pubblico prevedono altresì:

* l'attribuzione da parte del consiglio di amministrazione di deleghe di gestione a un solo amministratore, salva l'attribuzione di deleghe al presidente ove preventivamente autorizzata dall'assemblea;
* l'esclusione della carica di vicepresidente o la previsione che la carica stessa sia attribuita esclusivamente quale modalità di individuazione del sostituto del presidente in caso di assenza o impedimento, senza riconoscimento di compensi aggiuntivi;
* il divieto di corrispondere gettoni di presenza o premi di risultato deliberati dopo lo svolgimento dell'attività, e il divieto di corrispondere trattamenti di fine mandato, ai componenti degli organi sociali;
* il divieto di istituire organi diversi da quelli previsti dalle norme generali in tema di società.

È comunque fatto divieto di corrispondere ai dirigenti delle società a controllo pubblico indennità o trattamenti di fine mandato diversi o ulteriori rispetto a quelli previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva ovvero di stipulare patti o accordi di non concorrenza.

Nelle società di cui amministrazioni pubbliche detengono il controllo indiretto, non è consentito nominare, nei consigli di amministrazione o di gestione, amministratori della società controllante, a meno che siano attribuite ai medesimi deleghe gestionali a carattere continuativo ovvero che la nomina risponda all'esigenza di rendere disponibili alla società controllata particolari e comprovate competenze tecniche degli amministratori della società controllante o di favorire l'esercizio dell'attività di direzione e coordinamento.

Agli organi di amministrazione e controllo delle società *in house* si applica il D.L. 16 maggio 1994, n. 293, conv. L. 15 luglio 1944, n. 44. [[75]](#footnote-75)

L’art. 21 del TUSP prescrive che le società a maggioranza pubblica, diretta e indiretta, che hanno affidamenti diretti per oltre l’80% del valore della produzione e che nei 3 esercizi precedenti abbiano conseguito un risultato economico negativo, procedono alla riduzione del 30% del compenso dei componenti degli organi di amministrazione. Il conseguimento di un risultato economico negativo per 2 anni consecutivi rappresenta giusta causa ai fini della revoca degli amministratori. Tali disposizioni, tuttavia, non si applicano nei casi in cui il risultato economico, benché negativo, sia coerente con un piano di risanamento preventivamente approvato dall'ente controllante.

Analoga disposizione è contenuta nell’art. 1, c. 555, L. 27 dicembre 2013, n. 147, in riferimento alle perdite maturate, a decorrere dall’esercizio 2015, da aziende speciali e istituzioni a partecipazione maggioritaria delle pubbliche amministrazioni locali.

A decorrere dal 1º gennaio 2015, il costo annuale sostenuto per i compensi degli amministratori delle società a controllo pubblico, ivi compresa la remunerazione di quelli investiti di particolari cariche, non può superare l'80% del costo complessivamente sostenuto nell'anno 2013.

4.7.4 Razionalizzazione delle società partecipate

In materia di partecipazioni pubbliche, il legislatore ha effettuato nei tempi recenti una copiosa produzione normativa, prevedendo disposizioni con il chiaro obiettivo di ridurre il quantitativo di partecipazioni pubbliche al fine di contenerne i costi per gli enti locali e sfociata nell’emanazione di norme per lo più analoghe, ripetendo e rinviando l’attuazione di dispositivi dai contenuti spesso sovrapponibili.

La L. n. 190/2014, ad esempio, ha previsto l’obbligo di redazione di un **piano di razionalizzazione straordinario** che gli enti dovevano approvare entro il 31 marzo 2015 che prevedesse la riduzione delle partecipazioni entro il 31 dicembre, mediante soppressione di quelle che non rispettavano i requisiti di indispensabilità rispetto agli obbiettivi rientranti nelle finalità istituzionali. Entro il 31 marzo 2016 i presidenti e i sindaci dovevano predisporre una relazione sui risultati conseguiti e trasmetterla alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, nonché pubblicarla sul sito internet istituzionale dell’ente[[76]](#footnote-76).

L’art. 24, D.Lgs. 19 agosto 2016, n. 175 ha riproposto analoga previsione sancendo l’obbligo, per ogni amministrazione pubblica, di effettuare, **entro il 30 settembre 2017, la ricognizione di tutte le partecipazioni possedute** alla data di entrata in vigore del decreto stesso (23 settembre 2016), individuando quelle che dovevano essere alienate e di comunicarne l’esito secondo le modalità di cui all’art. 17 del D.L. n. 90/2014. Il provvedimento in parola costituisce aggiornamento di quello previsto dalla L. n. 190/2014. L’alienazione doveva effettuarsi entro un anno dalla conclusione della ricognizione.

Ora, il D.Lgs. n. 175/2016 entrato in vigore il 23 settembre 2016, prevede a decorrere dall’anno 2018, entro il 31 dicembre di ogni anno, l’adozione di piani di razionalizzazione per la liquidazione, alienazione e dismissione di società con obbligo di loro trasmissione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti competente e alla struttura di controllo di cui all’art. 15, D.Lgs. n. 175/2016. Esso dettava il seguente calendario di adempimenti sul cui rispetto doveva vigilare l’organo di revisione:

* entro il 31 dicembre 2016: adeguamento degli statuti delle società a partecipazione pubblica totalitaria;
* entro il 23 marzo 2017: adeguamento degli statuti in materia di dipendenti negli organi amministrativi;
* entro il 23 marzo 2017: le società a controllo pubblico dovevano compiere una ricognizione del personale in servizio ed elencare eccedenze e profili da trasmettere alla competente regione;
* entro il 23 marzo 2017: l’ente doveva provvedere alla revisione straordinaria delle partecipazioni detenute direttamente e indirettamente con adozione di una delibera ricognitiva delle società oggetto di dismissione e trasmissione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti competente e alla struttura di controllo di cui all’art. 15, D.Lgs. n.175/2016;
* entro 31 dicembre 2017: adeguamento degli statuti delle società miste che gestiscono servizi d’interesse generale;
* a decorrere dall’anno 2018, entro il 31 dicembre di ogni anno: adozione di piani di razionalizzazione per liquidazione, alienazioni e dismissioni di società con trasmissione alla Sezione regionale di controllo della Corte dei Conti competente e alla struttura di controllo di cui all’art. 15, D.Lgs. n. 175/2016.

In particolare, l’art. 20 prevede che le amministrazioni pubbliche sono tenute ad effettuare **annualmente** l’analisi dell’assetto complessivo delle società in cui detengono partecipazioni, dirette o indirette, predisponendo, ove ne ricorrano i presupposti, un piano di riassetto per la loro razionalizzazione, fusione o soppressione, anche mediante messa in liquidazione o cessione.

I presupposti che impongono la predisposizione del piano di riassetto e razionalizzazione sono i seguenti:

* partecipazioni societarie che non rientrino in alcuna delle categorie di attività per le quali è consentito il mantenimento;
* società che risultino prive di dipendenti o abbiano un numero di amministratori superiore a quello dei dipendenti;
* partecipazioni in società che svolgono attività analoghe o similari a quelle svolte da altre società partecipate o da enti pubblici strumentali;
* partecipazioni in società che, nel triennio precedente, abbiano conseguito un fatturato medio non superiore a € 1.000.000;[[77]](#footnote-77)
* partecipazioni in società diverse da quelle costituite per la gestione di un servizio d’interesse generale che abbiano prodotto un risultato negativo per 4 dei 5 esercizi precedenti;[[78]](#footnote-78)
* necessità di contenimento dei costi di funzionamento;
* necessità di aggregazione di società aventi ad oggetto le attività consentite.

Il piano deve essere accompagnato da apposita relazione tecnica con specifica indicazione di modalità e tempi di attuazione.

Il piano di riassetto può prevedere anche la dismissione o l’assegnazione in virtù di operazioni straordinarie delle partecipazioni societarie acquistate anche per espressa previsione normativa.

La ricognizione è sempre necessaria anche per attestare l’assenza di partecipazioni. Le amministrazioni pubbliche che non detengono alcuna partecipazione lo comunicano:

* alla sezione della Corte di Conti competente;
* alla struttura competente per il controllo e il monitoraggio.

Il c. 7 del citato art. 20, come modificato dall’art. 13, c. 1, D.Lgs. n. 100/2017, sancisce che la mancata adozione degli atti di sopra descritti comporta la sanzione amministrativa da un minimo di € 5.000 a un massimo di € 500.000, salvo il danno eventualmente rilevato in sede di giudizio amministrativo contabile.

Anche l’alienazione o la costituzione di vincoli sulle partecipazioni societarie richiedono provvedimenti da adottarsi secondo le modalità già delineate riguardo alla costituzione ed all’acquisto. Vige la regola generale secondo cui l’alienazione delle partecipazioni è effettuata nel rispetto dei princìpi di pubblicità, trasparenza e non discriminazione. Solamente in casi eccezionali, a seguito di deliberazione motivata dell’organo competente, l’alienazione può essere effettuata mediante negoziazione diretta con un singolo acquirente.

Con la stessa scadenza deve essere anche predisposta una relazione sullo stato di attuazione del piano di razionalizzazione adottato l’anno precedente. Il c. 5, dell’art. 24 del TUSP stabilisce che, se dalla ricognizione straordinaria l’amministrazione pubblica individua partecipazioni da alienare, e queste poi non sono alienate entro un anno dall’adozione del provvedimento di ricognizione, oppure, se entro la scadenza prevista dalla norma la stessa amministrazione non adotta alcun atto ricognitivo, l’amministrazione pubblica socia non può più esercitare i diritti sociali nei confronti della società e la partecipazione (sia in una Spa o in una Srl) è liquidata in denaro in base ai criteri stabiliti all’art. 2437-ter, c. 2, C.C..

Il c. 5-bis prevede che, a tutela del patrimonio pubblico e del valore delle quote societarie pubbliche, fino al 31 dicembre 2021 le disposizioni dei cc. 4 e 5 non si applicano nel caso in cui le società partecipate abbiano prodotto un risultato medio in utile nel triennio precedente alla ricognizione. L'amministrazione pubblica che detiene le partecipazioni è conseguentemente autorizzata a non procedere all'alienazione.

I revisori devono verificare, caso per caso, le condizioni per il mantenimento delle partecipazioni pubbliche.

Con avviso del 4 novembre 2021, pubblicato sul portale del Ministero del Tesoro, sono stati forniti gli indirizzi per la predisposizione del provvedimento di razionalizzazione delle partecipazioni detenute al 31 dicembre 2020, nonché per la relazione sull’attuazione del piano di razionalizzazione dell’anno precedente.

Tutti gli atti adottati ai sensi dell’art. 20 del TUSP devono essere inoltre trasmessi al MEF mediante apposito applicativo attivato presso il sito del Dipartimento del Tesoro.

4.7.5 Perdite delle società partecipate

Il ripiano delle perdite degli organismi partecipati costituisce una spesa corrente per l’ente partecipante, soggetta ai limiti di copertura e di destinazione previsti dall’art. 187, D.Lgs. n. 267/2000, in caso di utilizzo dell’avanzo di amministrazione e, comunque, da adottare con il meccanismo del riconoscimento dei debiti fuori bilancio, a norma dell’art. 194, di cui si è già parlato.

Nel caso in cui le aziende speciali, le istituzioni e le società partecipate dalle pubbliche amministrazioni locali indicate nell'elenco di cui all'art. 1, c. 3, L. n. 196/2009 (pubblicato annualmente dall’ISTAT) presentino un risultato di esercizio o saldo finanziario negativo, le pubbliche amministrazioni locali partecipanti accantonano, nell'anno successivo, in apposito fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla quota di partecipazione. Tale disposizione deve essere applicata a decorrere dall’anno 2015. Negli anni 2015, 2016 e 2017 l’accantonamento doveva avvenire come segue:

* qualora la società partecipata avesse realizzato nel triennio 2011-2013 un risultato medio negativo, l’ente pubblico partecipante doveva accantonare, in proporzione alla quota di partecipazione, una somma pari alla differenza tra il risultato conseguito nell'esercizio precedente e il risultato medio 2011-2013 migliorato, rispettivamente, del 25% per il 2014, del 50% per il 2015 e del 75% per il 2016. Qualora il risultato negativo dell’anno precedente fosse peggiore di quello medio registrato nel triennio 2011-2013, l'accantonamento era operato nella misura indicata al punto successivo;
* qualora la società partecipata avesse realizzato nel triennio 2011-2013 un risultato medio non negativo, l’ente pubblico partecipante doveva accantonare, in misura proporzionale alla quota di partecipazione, una somma pari al 25% per il 2015, al 50% per il 2016 e al 75% per il 2017 del risultato negativo conseguito nell'esercizio precedente.

Viene, dunque, creata una relazione diretta tra le perdite registrate dagli organismi partecipati e la consequenziale contrazione degli spazi di spesa effettiva disponibili per gli enti proprietari a preventivo, con l’obiettivo di una maggiore responsabilizzazione degli enti locali nel perseguimento della sana gestione degli organismi partecipati. L’accantonamento in parola risponde all’esigenza di neutralizzare prospetticamente le ricadute negative delle gestioni societarie, riducendo le capacità di spesa dell’ente pubblico partecipante.

L’importo accantonato è reso disponibile in misura proporzionale alla quota di partecipazione nel caso in cui l’ente partecipante ripiani la perdita o dismetta la partecipazione ovvero nel caso in cui il soggetto partecipato sia posto in liquidazione. Anche nel caso in cui i soggetti partecipati ripianino in tutto o in parte le perdite conseguite negli esercizi precedenti l’importo accantonato viene reso disponibile agli enti partecipanti in misura corrispondente e proporzionale alla quota di partecipazione.

La distinzione tra ripiano delle perdite e ricapitalizzazione è stata evidenziata dalla Corte dei Conti, Lazio, Sez. giurisdiz., 4 dicembre 2017, n. 384. In particolare, la Corte ha affermato che, mentre il ripiano delle perdite indica qualsiasi modalità utile per colmare un disavanzo di gestione, la ricapitalizzazione identifica le operazioni di ricostruzione del capitale sociale. Tale distinzione rileva ai fini dell’applicabilità delle norme in materia di riconoscimento dei debiti fuori bilancio di cui all’art. 194, c. 1, lett. c), TUEL in quanto quest’ultimo, al fine di arginare il ricorso a impegni non derivanti dalla normale procedura di bilancio, prevede una elencazione, da considerarsi tassativa, dei casi in cui è possibile rendere legittimi debiti non previsti in sede di programmazione.

**Assoggettamento a procedure concorsuali**

Le società a partecipazione pubblica sono soggette, a differenza degli enti locali e analogamente alle società di diritto privato, alle disposizioni sul fallimento e sul concordato preventivo, nonché, ove ne ricorrano i presupposti, a quelle in materia di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza.

Le amministrazioni di cui all'art. 1, c. 3, L. 31 dicembre 2009, n. 196, non possono, salvo quanto previsto dagli artt. 2447 e 2482-ter, C.C., sottoscrivere aumenti di capitale, effettuare trasferimenti straordinari, aperture di credito, né rilasciare garanzie a favore delle società partecipate, con esclusione delle società quotate e degli istituti di credito, che abbiano registrato perdite per 3 esercizi consecutivi ovvero che abbiano utilizzato riserve disponibili per il ripianamento di perdite anche infrannuali. Sono in ogni caso consentiti trasferimenti straordinari a fronte di convenzioni, contratti di servizio o di programma relativi allo svolgimento di servizi di pubblico interesse ovvero alla realizzazione di investimenti, purché le misure indicate siano contemplate in un piano di risanamento, approvato dall'Autorità di regolazione di settore, ove esistente, e comunicato alla Corte dei Conti, che contempli il raggiungimento dell'equilibrio finanziario entro 3 anni.

Nei 5 anni successivi alla dichiarazione di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti, le pubbliche amministrazioni controllanti non possono costituire nuove società, né acquisire o mantenere partecipazioni in società, qualora le stesse gestiscano i medesimi servizi di quella dichiarata fallita.

5. Enti deficitari e dissestati

5.1 Crisi dell’ente

La crisi economico-finanziaria che può affliggere un ente pubblico, sebbene si manifesti improvvisamente, è in genere il frutto di un processo di “*mala gestio*” che si protrae per diversi anni.

Tra i sintomi che segnalano una crisi in divenire, rilevabili da un’analisi della situazione contabile, possono essere annoverati:

* l’elevato ammontare dei residui attivi di vecchia data;
* il ricorso strutturale all’anticipazione di tesoreria;
* la lentezza dei tempi di pagamento.

I revisori devono, quindi, prestare molta attenzione all’esame del rendiconto dell’ente, cercando di cogliere gli aspetti critici della gestione ed interpretandone correttamente le informazioni rilevabili.

Non vanno sottovalutate, a tal riguardo, situazioni foriere di compromissioni degli equilibri economico-finanziari, quali le passività potenziali (tipicamente arrecate dai contenziosi in essere), che rischiano di fare precipitare l’ente nel baratro della crisi.

La gestione delle situazioni di crisi è normata, all’interno del TUEL, secondo diverse fattispecie.

5.2 Dissesto

L’art. 244 del TUEL stabilisce che si verifica uno stato di dissesto finanziario:

* per l'ente che non può garantire l'assolvimento delle funzioni e dei servizi indispensabili;
* quando esistono nei confronti dello stesso crediti liquidi ed esigibili di terzi cui non si possa fare validamente fronte con la procedura di riequilibrio prevista dall’art. 193, né con lo strumento del debito fuori bilancio.

La norma disciplina, quindi, due presupposti alternativi dello stato di dissesto, ma che possono anche coesistere:

* l’incapacità funzionale;
* l’insolvenza.

Affinché ricorrano gli estremi per il dissesto, occorre che i suddetti presupposti abbiano carattere strutturale. Come affermato dalla Corte dei Conti (Del. n.2/AUT/2012/QMIG): *“Il giudizio prognostico sulla possibilità di dissesto deve essere, quindi, basato sullo squilibrio strutturale riferito alla situazione di cassa, tenendo anche conto delle situazioni sintomatiche rappresentate dagli indicatori di deficitarietà individuati con D.M. 24 settembre 2009, ai sensi dell’art. 242, c. 2, D.Lgs. n. 267/2000. In caso di accertata illiquidità, occorre sottoporre a verifica, in contraddittorio con l’ente, il piano di rientro dal debito: ciò in quanto la situazione di carenza di liquidità si consolida e diventa strutturale nella prospettiva triennale (art. 193, c. 3, D.Lgs. n. 267/2000), tramutando in insolvenza”.*

Sebbene il dissesto di un ente locale abbia cause analoghe a quelle che comportano il fallimento di un’impresa di diritto privato, gli effetti che ne derivano sono decisamente diversi, non essendo contemplata, dalla normativa, l’ipotesi di estinzione dell’ente.

5.2.1 Delibera del dissesto

Le cause del dissesto sono, innanzitutto, accertate dal consiglio dell’ente il quale deve dichiararlo tramite propria deliberazione. Alla deliberazione di dissesto deve essere allegata una **relazione dell’organo di revisione,** nella quale lo stesso **analizza le cause che hanno determinato il dissesto finanziario.**

La deliberazione, unitamente alla relazione dell’organo di revisione, è trasmessa, entro 5 giorni dalla sua esecutività[[79]](#footnote-79), al Ministero dell'Interno e alla Procura Regionale presso la Corte dei Conti competente per territorio e pubblicata per estratto nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana a cura del Ministero dell'Interno unitamente al decreto del Presidente della Repubblica di **nomina dell'organo straordinario di liquidazione.**

L’accertamento dello stato di dissesto ha effetto sul bilancio dell’ente. In particolare, se, per l'esercizio nel corso del quale si rende necessaria la dichiarazione di dissesto, è stato validamente deliberato il bilancio di previsione, tale atto continua ad esplicare la propria efficacia per l'intero esercizio finanziario. Se è stato già approvato il bilancio di previsione per il triennio successivo, il consiglio provvede alla revoca dello stesso.

Il dissesto dell’ente comporta conseguenze per diversi aspetti:

* **conseguenze finanziarie**: sono previste limitazioni all’esperimento di azioni esecutive nei confronti dell’ente, infruttuosità dei debiti insoluti dell’ente e delle anticipazioni di cassa erogate, limitazioni nella contrazione di mutui, limitazioni sull’impegno di spese, innalzamento delle aliquote fiscali al massimo consentito per legge;
* **conseguenze politiche**: divieto di assunzione di incarichi politici e di revisione in enti pubblici per gli amministratori ritenuti responsabili, dalla Corte dei Conti, dei danni cagionati con dolo o colpa grave;
* **conseguenze amministrative**: sospensione dei termini per la deliberazione del bilancio.

La dichiarazione di dissesto può, inoltre, comportare **conseguenze pesanti per i revisori**. Il c. 5-bis dell’art. 248 del TUEL, infatti, non trascura di comminare sanzioni a carico dell’organo di revisione, qualora, a seguito della dichiarazione di dissesto, la Corte dei Conti accerti **gravi responsabilità nello svolgimento dell'attività del collegio dei revisori**, o la ritardata o mancata comunicazione delle informazioni richieste dalle normative vigenti. Qualora i revisori siano riconosciuti responsabili in sede di giudizio dalla predetta Corte, **non potranno essere nominati nel collegio dei revisori degli enti locali e degli enti ed organismi agli stessi riconducibili fino a 10 anni**, in funzione della gravità accertata. La Corte dei Conti, inoltre, trasmette l'esito dell'accertamento:

* all'ordine professionale di appartenenza dei revisori per valutazioni inerenti all'eventuale avvio di procedimenti disciplinari;
* al Ministero dell'Interno per la conseguente **sospensione dall'elenco dei revisori degli enti locali**.

Ai medesimi soggetti, inoltre, è inflitta una **sanzione pecuniaria pari ad un minimo di 5 e fino ad un massimo di 20 volte la retribuzione mensile lorda** dovuta al momento di commissione della violazione.

Dalla data di deliberazione del dissesto e sino alla data di approvazione dell'ipotesi di bilancio riequilibrato l'ente locale non può impegnare, per ciascun intervento, somme complessivamente superiori a quelle definitivamente previste nell'ultimo bilancio approvato con riferimento all'esercizio in corso, e comunque nei limiti delle entrate accertate. I relativi pagamenti in conto competenza non possono mensilmente superare 1/12 delle rispettive somme impegnabili, con esclusione delle spese non suscettibili di pagamento frazionato in dodicesimi.

Per le spese disposte dalla legge e per quelle relative ai servizi locali indispensabili, nei casi in cui nell'ultimo bilancio approvato manchino del tutto gli stanziamenti ovvero gli stessi siano previsti per importi insufficienti, il consiglio o la giunta con i poteri del primo devono, salvo ratifica:

* individuare le spese da finanziare, con gli interventi relativi;
* motivare le ragioni per le quali mancano o sono insufficienti gli stanziamenti nell'ultimo bilancio approvato;
* determinare le fonti di finanziamento.

Sulla base di tali deliberazioni possono essere assunti gli impegni corrispondenti.

5.2.2 Procedura di risanamento

L’impossibilità dell’estinzione dell’ente locale dissestato implica la necessità del suo risanamento. Questo è affidato, a norma dell’art. 252 del TUEL, ad un **organo straordinario di liquidazione** ed agli organi istituzionali dell’ente.

L’organo straordinario di liquidazione è composto:

* da un commissario nei comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti;
* e da una commissione di 3 membri nei comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti e nelle province.

L’organo straordinario di liquidazione è nominato dal Presidente della Repubblica su proposta del Ministro dell’Interno. I suoi membri sono nominati:

* fra magistrati a riposo della Corte dei Conti, della magistratura ordinaria, del Consiglio di Stato;
* fra funzionari dotati di un'idonea esperienza nel campo finanziario e contabile in servizio o in quiescenza degli uffici centrali o periferici del Ministero dell'interno, del Ministero del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, del Ministero delle finanze e di altre amministrazioni dello Stato;
* fra i segretari ed i ragionieri comunali e provinciali particolarmente esperti, anche in quiescenza;
* fra gli iscritti nel registro dei revisori contabili, gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e gli iscritti nell'albo dei ragionieri.

Esso si insedia entro 5 giorni dalla notifica del provvedimento di nomina.

In particolare, l’organo straordinario di liquidazione ha competenza relativamente ai fatti ed atti di gestione verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente a quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato e provvede:

* alla rilevazione della massa passiva;
* all’acquisizione e gestione dei mezzi finanziari disponibili ai fini del risanamento anche mediante alienazione dei beni patrimoniali;
* alla liquidazione e al pagamento della massa passiva.

Per svolgere le proprie mansioni esso ha potere di accesso a tutti gli atti dell’ente e può utilizzare il personale ed i mezzi operativi dell’ente ed emanare direttive burocratiche.

Il consiglio dell’ente presenta al Ministro dell'Interno, entro il termine perentorio di 3 mesi dalla data di emanazione del decreto di nomina dell’organo straordinario di liquidazione[[80]](#footnote-80), una **ipotesi di bilancio di previsione stabilmente riequilibrato** che deve essere opportunamente istruita dalla commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, con formulazione di eventuali rilievi o richieste istruttorie.

L'organo straordinario di liquidazione provvede all'accertamento della massa passiva mediante la formazione, entro 180 giorni dall'insediamento, di un piano di rilevazione[[81]](#footnote-81). A tal fine, entro 10 giorni dalla data dell'insediamento, dà avviso, mediante affissione all'albo pretorio ed anche a mezzo stampa, dell'avvio della procedura di rilevazione delle passività dell'ente locale con il quale invita chiunque ritenga di averne diritto a presentare, entro un termine perentorio di 60 giorni, la domanda atta a dimostrare la sussistenza del debito dell'ente, il relativo importo ed eventuali cause di prelazione, per l'inserimento nel piano di rilevazione.

Nel piano di rilevazione della massa passiva sono inclusi:

* i debiti di bilancio e fuori bilancio verificatisi entro il 31 dicembre dell'anno precedente quello dell'ipotesi di bilancio riequilibrato;
* i debiti derivanti dalle procedure esecutive estinte;
* i debiti derivanti da transazioni compiute dall'organo straordinario di liquidazione.

L'organo straordinario di liquidazione provvede all'accertamento della massa attiva, costituita dal contributo dello Stato di cui all’art. 255 del TUEL, da residui da riscuotere, da ratei di mutuo disponibili in quanto non utilizzati dall'ente, da altre entrate e, se necessari, da proventi derivanti da alienazione di beni del patrimonio disponibile e provvede a riscuotere i ruoli pregressi emessi dall'ente e non ancora riscossi, totalmente o parzialmente, nonché all'accertamento delle entrate tributarie per le quali l'ente ha omesso la predisposizione dei ruoli o del titolo di entrata previsto per legge.

A seguito del definitivo accertamento della massa passiva e dei mezzi finanziari disponibili, e comunque entro il termine di 24 mesi dall'insediamento, l'organo straordinario di liquidazione predispone il piano di estinzione delle passività e lo deposita presso il Ministero dell'Interno che, verificata la correttezza dello stesso, lo approva con decreto. A seguito dell'approvazione del piano di estinzione l'organo straordinario di liquidazione provvede, entro 20 giorni dalla notifica del decreto, al pagamento delle residue passività, sino alla concorrenza della massa attiva realizzata.

Il risanamento dell'ente locale dissestato ha la durata di 5 anni decorrenti da quello per il quale viene redatta l'ipotesi di bilancio stabilmente riequilibrato.

5.2.3 Procedura semplificata e anticipazione di cassa

L'organo straordinario di liquidazione, valutato l'importo complessivo di tutti i debiti censiti in base alle richieste pervenute, il numero delle pratiche relative, la consistenza della documentazione allegata ed il tempo necessario per il loro definitivo esame, può proporre all'ente locale dissestato l'adozione della modalità semplificata di liquidazione.

Tale procedura consente all'organo straordinario di liquidazione, effettuata una sommaria valutazione della fondatezza del credito vantato, di definire transattivamente le pretese dei relativi creditori, ivi compreso l'Erario, anche periodicamente, offrendo il pagamento di una somma variabile tra il 40% ed il 60% del debito.

L’art. 14, D.L. n. 113/2016, come conv. dalla L. n. 160/2016, attribuiva agli enti che deliberavano il dissesto dal 1° settembre 2011 al 31 maggio 2016 e aderivano alla procedura semplificata di accertamento e liquidazione dei debiti di cui all’art. 258 del TUEL, un’anticipazione fino all’importo massimo annuo di € 150.000.000 per ciascun anno dal 2016 al 2018, da destinare ad incremento della massa attiva della gestione liquidatoria per il pagamento dei debiti ammessi con modalità semplificata. La stessa anticipazione era riconosciuta per gli anni 2019 e 2020 agli enti che deliberassero il dissesto dal 1° giugno 2016 al 31 dicembre 2019, sempre aderendo alla procedura semplificata di cui sopra.

Se il riequilibrio del bilancio è condizionato dall’esito delle misure di riduzione di almeno il 20% dei costi dei servizi, oltre alla razionalizzazione di tutti gli organismi e società partecipati i cui costi incidono direttamente sul bilancio dell’ente, questi può raggiungere l’equilibrio, in deroga alle norme vigenti, entro l’esercizio in cui si completano la riorganizzazione dei servizi comunali e la razionalizzazione di tutti gli organismi partecipati, e comunque entro 5 anni compreso quello in cui è stato deliberato il dissesto. Fino al raggiungimento dell’equilibrio e per i 5 esercizi successivi, **l’organo di revisione trasmette al Ministero dell’Interno, entro 30 giorni dalla scadenza di ciascun esercizio, una relazione sull’efficacia delle misure adottate e sugli obiettivi raggiunti** nel corso dell’esercizio[[82]](#footnote-82).

5.2.4 Procedura straordinaria

È consentito, in via straordinaria, agli enti già dissestati che non abbiano concluso la procedura di risanamento con la presentazione del rendiconto della gestione, di accedere alla procedura di cui all’art. 268-bis del TUEL, nel caso in cui l'organo straordinario di liquidazione non possa concludere entro i termini di legge la procedura del dissesto per l'onerosità degli adempimenti connessi alla compiuta determinazione della massa attiva e passiva dei debiti pregressi.

Il Ministro dell'Interno, d'intesa con il sindaco dell'ente locale interessato, dispone con proprio decreto la chiusura anticipata e semplificata della procedura del dissesto con riferimento a quanto già definito entro il trentesimo giorno precedente il provvedimento. Il provvedimento fissa le modalità della chiusura, tenuto conto del parere della Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali.

5.3 Pre-dissesto

Il cosiddetto pre-dissesto (o ricorso alla procedura di riequilibrio finanziario pluriennale) è stato introdotto con D.L. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito con modifiche dalla L. 7 dicembre 2012, n. 213, mediante l’inserimento degli artt. 243-bis, 243-ter e 243-quater nel TUEL, con lo scopo di anticipare e prevenire il dissesto dell’ente locale.

I comuni e le province per i quali, anche in considerazione delle pronunce delle competenti sezioni regionali della Corte dei Conti sui bilanci degli enti, sussistano squilibri strutturali del bilancio in grado di provocare il dissesto finanziario, nel caso in cui né le misure di riequilibrio di bilancio di cui all’art. 193, né lo strumento del riconoscimento dei debiti fuori bilancio siano sufficienti a superare tali condizioni di squilibrio, possono ricorrere, con deliberazione consiliare, alla **procedura di riequilibrio finanziario pluriennale**. Essa non può essere iniziata qualora sia decorso il termine assegnato dal prefetto, con lettera notificata ai singoli consiglieri, per la deliberazione del dissesto.

La procedura di riequilibrio finanziario pluriennale consente agli enti di fronteggiare autonomamente situazioni di precarietà delle gestioni e di porre in essere i rimedi necessari a ripristinare stabilmente il riequilibrio del bilancio.

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

Il piano di riequilibrio finanziario pluriennale non può essere uno strumento dilatorio del dissesto dell’ente; se le condizioni di squilibrio sono tali da compromettere la continuità amministrativa o lo squilibrio è tale da non essere ripianabile nei termini previsti dall’art. 243-bis, c. 5-bis del TUEL, l’accesso alla procedura in parola risulta precluso.

La procedura prevede che il consiglio dell'ente locale, entro il termine perentorio di 90 giorni[[83]](#footnote-83) dalla data di esecutività della delibera, adotta un piano di riequilibrio finanziario pluriennale della durata compresa tra 4 e 20 anni, incluso quello in corso, in funzione del rapporto fra passività da ripianare ed impegni di parte corrente dell’anno precedente a quello di deliberazione del ricorso alla procedura di riequilibrio[[84]](#footnote-84). Il piano è corredato del **parere dell'organo di revisione economico-finanziaria** e sottoposto, preliminarmente, a verifica da parte del Ministero dell’Interno e a successiva approvazione (o diniego) da parte della competente sezione regionale di controllo della Corte dei Conti; esso deve tenere conto di tutte le misure necessarie a superare le condizioni di squilibrio rilevate.

Al fine di assicurare il riequilibrio finanziario, per tutto il periodo di durata del piano, l'ente:

* può deliberare le aliquote o tariffe dei tributi locali nella misura massima consentita;
* è soggetto ai controlli centrali in materia di copertura di costo di alcuni servizi;
* deve assicurare la copertura dei costi della gestione dei servizi a domanda individuale;
* è tenuto ad assicurare la copertura integrale dei costi della gestione del servizio di smaltimento dei rifiuti solidi urbani e del servizio acquedotto;
* è soggetto al controllo sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale previsto dall'art. 243, c. 1, del TUEL;
* è tenuto ad effettuare una revisione straordinaria di tutti i residui attivi e passivi, stralciando i residui attivi inesigibili o di dubbia esigibilità, nonché una verifica delle posizioni debitorie aperte con il sistema creditizio, dei procedimenti di realizzazione delle opere pubbliche ad esse sottostanti e della consistenza ed integrale ripristino dei fondi delle entrate con vincolo di destinazione;
* è tenuto ad effettuare una revisione della spesa con indicazione di precisi obiettivi di riduzione e a valutare i servizi erogati e la situazione di tutti gli organismi e società partecipati e relativi costi;
* a determinate condizioni, può procedere all'assunzione di mutui per la copertura di debiti fuori bilancio, in deroga ai limiti di cui all'art. 204, c. 1 del TUEL, ed accedere al fondo di rotazione istituito dall’art. 4 del D.L. n. 174/2012, per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali di cui all'art. 243-ter.

L’ente è tenuto, inoltre, ad effettuare una ricognizione di tutti i debiti fuori bilancio riconoscibili ai sensi dell’art. 194 del TUEL.

La legge di bilancio 2017 ha modificato il c. 714 dell’art. 1, L. 208/2015 prevedendo che gli enti locali che hanno presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne hanno conseguito l’approvazione ai sensi dell’art. 243-bis del TUEL, prima dell’approvazione del rendiconto per il 2014, se alla data della presentazione o dell’approvazione del medesimo piano non avevano ancora provveduto ad effettuare il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi ex art. 3, c. 7, D.Lgs. 118/2011, potevano rimodulare o riformulare il predetto piano, entro il 31 maggio 2017, scorporando la quota di disavanzo risultante dalla revisione straordinaria dei residui di cui all’art. 243-bis, c. 8, lett. e), limitatamente ai residui antecedenti al 1° gennaio 2015, e ripianando tale quota secondo le modalità previste dal D.M. Economia e delle Finanze 2 aprile 2015.

La [Corte Costituzionale, con sentenza 5 dicembre 2018-14 febbraio 2019, n. 18](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'60',id:'60SE0002043043',key:'60SE0002043043',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d)) (Gazz. Uff. 20 febbraio 2019, n. 8 – Prima serie speciale), ha dichiarato l’illegittimità costituzionale del c. 714 come sostituito dall’[art. 1, c. 434, L. n. 232/2016](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000842458ART454',key:'61LX0000842458ART454',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d)) con obbligo per gli enti interessati di incrementare la quota annuale di ripiano del proprio piano di riequilibrio. L’art. 38, D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, conv. L. 28 febbraio 2020, n. 8 ha previsto che tali enti, per l’anno 2020, potessero chiedere al Ministero dell’Interno entro il 31 gennaio 2020 un incremento dell’anticipazione già ricevuta, a valere sul “Fondo di rotazione per assicurare la stabilità finanziaria degli enti locali”. L’anticipazione poteva essere utilizzata, oltre che per il pagamento di debiti presenti nel piano di riequilibrio, anche per il pagamento delle esposizioni eventualmente derivanti dal contenzioso censito nel piano stesso.

La restituzione delle anticipazioni di liquidità erogate a tali enti, ai sensi degli artt. 243-ter e 243-quinquies del TUEL è effettuata in un periodo massimo di 30 anni decorrente dall’anno successivo a quello in cui è stata erogata l’anticipazione.

Inoltre, il c. 714-bis prevede che gli stessi enti, con delibera da adottarsi dal consiglio entro la data del 30 settembre 2016, potevano provvedere a rimodulare o riformulare il piano stesso, ferma restando la sua durata originaria e quanto previsto nell’art. 243-bis, c. 7, del TUEL (ricognizione dei debiti fuori bilancio), per tenere conto dell’eventuale disavanzo risultante dal rendiconto approvato o dei debiti fuori bilancio, anche in deroga agli artt. 188 e 194 del TUEL.

Il c. 849 della legge di bilancio n. 205/2017 consentiva agli enti locali che avessero presentato il piano di riequilibrio finanziario pluriennale o ne avessero conseguito l'approvazione, ai sensi dell'articolo 243-bis del TUEL, prima del riaccertamento straordinario di cui al c. 848[[85]](#footnote-85), di rimodulare o riformulare il predetto piano, entro il 31 luglio 2018, al fine di tenere conto di quanto previsto dallo stesso c. 848. Gli enti inviavano a tal fine richiesta alla Corte dei Conti e al Ministero dell’Interno entro il 16 gennaio 2018. Nei successivi 45 giorni il consiglio comunale doveva approvare il piano rimodulato corredato dal **parere dell’organo di revisione**.

Entro 10 giorni dalla data della delibera del piano di riequilibrio, lo stesso è trasmesso alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, nonché alla commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali, la quale, entro il termine di 60 giorni dalla data di presentazione del piano, svolge la necessaria istruttoria[[86]](#footnote-86). All'esito dell'istruttoria, la commissione redige una relazione finale, con gli eventuali allegati, che è trasmessa alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti.

Nella fase istruttoria, la commissione può formulare rilievi o richieste istruttorie, cui l'ente è tenuto a fornire risposta entro 30 giorni[[87]](#footnote-87).

La sezione regionale di controllo della Corte dei Conti, entro il termine di 30 giorni dalla data di ricezione della documentazione, delibera sull'approvazione o sul diniego del piano.

5.3.1 Relazioni dell’organo di revisione

In questa procedura ruolo primario riveste l'organo di revisione che deve, secondo quanto affermato dell'art. 243-bis, c. 5 del Tuel, rilasciare il proprio parere sulla delibera di consiglio comunale che prevede il ricorso al piano di riequilibrio pluriennale. Al fine di emettere tale parere il revisore deve verificare che il piano ricostruisca correttamente l’obiettivo del riequilibrio, ossia il disavanzo sostanziale al lordo dei debiti fuori bilancio da ripianare. In particolare occorre verificare:

* che la massa passiva sia completa e non sottostimata e comprenda anche i debiti fuori bilancio ed eventuali passività potenziali rese note;
* l’attendibilità delle misure individuate nel piano cioè l’effettiva probabilità di realizzo delle medesime.

Ai fini del controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvato, l'organo di revisione dell'ente deve trasmettere al Ministero dell'Interno e alla competente sezione regionale della Corte dei Conti, entro 15 giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una **relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati** dal piano stesso, nonché, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo esercizio di durata del piano, una **relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti**.

Analogamente, l’organo di revisione deve esprimere un parere in caso di rimodulazione o riformulazione del piano ai sensi di legge[[88]](#footnote-88).

5.4 Deficitarietà strutturale

Sono da considerarsi strutturalmente deficitari, ai sensi dell’art. 242 del TUEL, gli enti locali che presentano **gravi ed incontrovertibili condizioni di squilibrio, rilevabili da un’apposita tabella**, da allegare al rendiconto della gestione, contenente parametri obiettivi dei quali almeno la metà presentino valori deficitari. Tali parametri sono costituiti principalmente da rapporti fra entità del rendiconto dell’ente.

I parametri obiettivo sono fissati con decreto ministeriale.

Il rendiconto della gestione su cui vanno calcolati è quello relativo al penultimo esercizio precedente quello di riferimento.

Gli enti strutturalmente deficitari sono soggetti ad una serie di controlli da parte della commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali e di misure di contenimento dei costi. La commissione verifica che il costo dei servizi sia coperto:

* per i servizi a domanda individuale, almeno al 36% (i costi per la gestione degli asili nido sono calcolati al 50% fino al 31 dicembre 2021, escludi dall’1 gennaio 2022);
* per l’acquedotto, almeno all’80%;
* per i rifiuti, nella misura prevista dalla legislazione vigente.

Gli enti locali strutturalmente deficitari sono altresì soggetti al controllo centrale sulle dotazioni organiche e sulle assunzioni di personale da parte della Commissione per la finanza e gli organici degli enti locali.

Alle province ed ai comuni in condizioni strutturalmente deficitarie che, pur essendo a ciò tenuti, non rispettano i livelli minimi di copertura dei costi di gestione sopra indicati o che non danno dimostrazione di tale rispetto trasmettendo la prevista certificazione, è applicata una sanzione pari all'1% delle entrate correnti risultanti dal rendiconto della gestione del penultimo esercizio finanziario precedente a quello in cui viene rilevato il mancato rispetto dei predetti limiti minimi di copertura.

Il D.M. 28 dicembre 2018 ha introdotto il nuovo set di parametri di riscontro della situazione di deficitarietà strutturale per gli enti locali valido per il triennio 2019-2021[[89]](#footnote-89) che sostituiscono quelli previgenti. I nuovi parametri, che erano già stati previsti sperimentalmente nel Piano degli indicatori e dei risultati attesi di bilancio per il rendiconto della gestione 2016, devono essere utilizzati a decorrere dagli adempimenti relativi al rendiconto della gestione 2018 e al bilancio di previsione per il triennio 2020-2022. Gli 8 indicatori si suddividono i 7 indici sintetici e uno analitico ed individuano le soglie limite, diverse per ciascun tipo di ente, che hanno a riferimento la capacità di riscossione dell’ente e l’esistenza di debiti fuori bilancio.

6. Verifiche dei revisori

Al fine di supportare i propri iscritti nella gestione, raccolta e catalogazione della documentazione probatoria che i revisori devono esaminare nell’espletamento del proprio incarico, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con la Fonazione Nazionale del Commercialisti, ha pubblicato, in data 15 luglio 2020, due quaderni nei quali vengono sinteticamente affrontate le tematiche relative alla pianificazione, programmazione e alle procedure di revisione. In particolare, allegate al Quaderno II, sono state proposte *check-list* e bozze di verbali che i revisori possono utilizzare nei vari ambiti in cui si estrinseca la propria attività di verifica (dalle verifiche di cassa agli adempimenti fiscali, alle verifiche sulle partecipate e quant’altro) e che possono rappresentare anche una traccia delle verifiche da svolgere.

L’ordine, inoltre, annualmente propone bozze di pareri e relazioni in riferimento al bilancio di previsione e al rendiconto, aggiornati con le novità normative del periodo, oltre alle bozze di verbali inerenti alle verifiche che di volta in volta si palesano di attualità.

Tale documentazione di supporto, avente carattere deontologico e non vincolante, non può, ovviamente, sostituire la preparazione professionale e la necessità di un costante aggiornamento sulle tematiche inerenti agli enti locali che il professionista chiamato a svolgere l’incarico di revisore in un ente locale deve mantenere.

6.1 Verifiche di cassa

La verifica di cassa è una delle attività tradizionali dell’organo di revisione, sia nel settore pubblico che nel privato. Essa è finalizzata al riscontro della regolarità delle procedure che governano le entrate e le spese dell’ente tramite la correttezza formale e sostanziale di relativi atti e documenti, nonché la presenza di eventuali spese improprie. Si realizza tramite la verifica della conformità delle scritture contabili dell’ente con le risultanze del conto del tesoriere e degli altri agenti contabili.

L’importanza delle verifiche di cassa è stata evidenziata dalla Corte dei Conti con Sentenza n. 496 del 10 giugno 1986, la quale ha stabilito la **responsabilità dell’organo di revisione che ha omesso di riscontrare, per lungo tempo**, gli adempimenti dell’istituto tesoriere e le gravi irregolarità di numerosi titoli di pagamento, concorrendo con ciò alla produzione di danno erariale.

L’ordinamento giuridico italiano prevede due casistiche di verifica di cassa:

* verifiche di cassa ordinarie;
* verifiche di cassa straordinarie.

**Verifiche di cassa ordinarie**

Il c. 1 dell’art. 223 del TUEL stabilisce che: “*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*”. La trimestralità viene spesso fatta coincidere con la scadenza dei trimestri dell’anno solare, benché questa non sia una regola prevista normativamente.

La verifica di cassa, concettualmente analoga a quella negli enti privati, ne differisce in ordine alla documentazione da esaminare, peculiare degli enti pubblici; un utile schema metodologico delle procedure di verifica è contenuto nella, seppur datata, circolare della RGS n. 5 del 21/01/1997. In essa è previsto che il controllo dei revisori dell’ente locale si focalizzi su:

* le modalità di acquisizione delle entrate e di erogazione delle uscite;
* i sistemi in uso per la contabilizzazione delle entrate e delle uscite;
* il riscontro delle risultanze delle scritture contabili dell’ente con quelle del tesoriere;
* la concordanza tra la situazione di diritto e quella di fatto, anche mediante eventuale riconciliazione delle partite sospese (mandati da pagare, reversali da incassare, riscossioni e pagamenti da regolarizzare, reversali e mandati non ancora contabilizzati).

Inoltre, l’organo di revisione deve rilevare:

* **la convenzione di tesoreria**: in particolare, al fine di rilevarne la scadenza e le condizioni economiche;
* **l’eventuale utilizzo dell’anticipazione di cassa**: al fine di accertare il rispetto dei limiti di legge e la compatibilità del suo utilizzo con le previsioni di bilancio nonché di constatare la frequenza e la durata del ricorso a tale fonte di finanziamento onde intercettare possibili situazioni di squilibrio nella gestione di cassa dell’ente che possano causarne il dissesto;
* **la gestione della cassa vincolata**: verificando l’esistenza della determina che ne quantifica l’ammontare, nonché gli utilizzi e i reintegri della stessa.

Alle verifiche di cassa è, inoltre, dedicato il principio di vigilanza n. 8.

In occasione della prima verifica di cassa, dopo l’assunzione dell’incarico, è necessario che l’organo di revisione prenda visione dei regolamenti dell’ente in materia contabile, al fine di rilevare eventuali disposizioni che possono integrare la normativa sulle procedure di gestione degli incassi e dei pagamenti e sulle procedure di verifica dell’organo di revisione. Risulta poi di fondamentale importanza acquisire una chiara e completa informativa sulla quantità e sull’identità degli agenti contabili, interni o esterni, di diritto o di fatto, poiché anche sui loro rendiconti si dovrà estendere la verifica.

La documentazione che l’organo di revisione deve esaminare è costituita principalmente da:

* il giornale di cassa;
* il conto del tesoriere;
* i mandati di pagamento e le reversali di incasso;
* la documentazione fiscale, le delibere e le determine dei responsabili;
* altra eventuale documentazione giustificativa a supporto dell’entrata o della spesa.

I conti devono essere parificati dal responsabile del servizio finanziario con le scritture contabili dell’ente.

Nell’ambito della verifica documentale, con riferimento alla spesa, il revisore deve accertare, tra l’altro, la corretta applicazione del disposto dell’art. 48-bis del D.P.R. 602/1973 (introdotto dall’art. 2, c. 9 del D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. L. 24 novembre 2006, n. 286) che prevede che *“le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare, a qualunque titolo, il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, verificano, anche in via telematica, se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo”*. Il limite di € 5.000 è stato ridotto dalla legge di bilancio per il 2018 (L. 27 dicembre 2012, n. 205), con decorrenza 1° marzo 2018. Fino a tale data il limite era stabilito in € 10.000. I revisori, pertanto, verificano che l’ente, **prima di procedere a pagamenti per importi superiori ai suddetti limite abbia appurato l’inesistenza delle suddette iscrizioni a ruolo** a carico del beneficiario. Qualora risultino cartelle per importo superiore a detto limite, l’ente è obbligato a trattenere l’importo dovuto e a segnalare all’agente per la riscossione la circostanza per la futura attività di riscossione del credito.

Si segnala, tuttavia, che le verifiche di cui all’art. 48-bis sono state sospese dall’art. 153, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, conv. L. 17 luglio 2020, n. 77, per il periodo previsto dall’art. 68, cc. 1 e 2-bis, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. L. 24 aprile 2020, n. 27[[90]](#footnote-90).

In esito alla verifica di cassa effettuata, l’organo di revisione redige un verbale nel quale, dopo aver riepilogato le operazioni svolte e la documentazione esaminata, segnala eventuali irregolarità riscontrate.

La citata circolare RGS n. 5/1997 tiene a precisare che: *“Il verbale è un atto dovuto ed è compiuto nell'esercizio di funzioni pubblicistiche in presenza di contro interessati, produce certezze legali fino a querela di falso ed assume la forma scritta (art. 2403, 5° comma codice civile) e deve contenere almeno le seguenti indicazioni:*

* *numerazione progressiva, ad iniziare dalla prima riunione di insediamento dell'organo di controllo;*
* *completa indicazione della data e del luogo di riunione, dell'ora di inizio e di termine della seduta;*
* *individuazione dei componenti presenti, specificando la qualificazione (presidente o componente);*
* *eventuali altri partecipanti alle sedute;*
* *indicazioni del numero, della data e dell'oggetto dei provvedimenti ritenuti viziati.”*

**Gli agenti contabili**

Gli agenti contabili si distinguono tra agenti a denaro, che gestiscono somme per conto dell’ente, e agenti a materia, incaricati della gestione di beni mobili. Nell’ambito dell’ente, gli agenti contabili possono essere molteplici, a seconda delle dimensioni dello stesso e delle attività svolte.

Gli agenti, inoltre, si possono distinguere tra agenti “interni” ed “esterni”. I primi sono legati all’ente locale da un rapporto di lavoro dipendente mentre i secondi sono generalmente soggetti autonomi legati all’ente da rapporti contrattuali.

L’agente contabile per eccellenza è l’**economo**, le cui funzioni sono determinate con apposito regolamento nel quale sono individuate le spese che l’economo può sostenere in termini di limite massimo, natura, modalità e termini di rendicontazione. Ad esso è attribuita la possibilità di procedere alle spese minute di non rilevante ammontare, per effettuare le quali riceve una somma di denaro, detta fondo economale, che deve essere reintegrato nel corso dell’esercizio in base alla presentazione di **appositi rendiconti** delle spese sostenute.

I revisori devono verificare i rendiconti dell’economo, con particolare riferimento al rispetto del regolamento economale, prestando attenzione alla molteplicità di fatture da parte di uno stesso fornitore, che potrebbero nascondere una fornitura unica, ma frazionata appositamente per eludere la regolare procedura di pagamento a mezzo mandato, certamente più lunga e dispersiva.

Altri agenti contabili possono essere:

* il tesoriere;
* il concessionario della riscossione;
* i consegnatari di beni mobili ed immobili e delle partecipazioni;
* altri dipendenti incaricati del maneggio di denaro (es. agenti di polizia locale, cassieri, ecc.).

Il controllo sugli agenti contabili impatta su altre funzioni dell’organo di revisione e precisamente:

* sulla vigilanza della regolarità contabile, giacché le operazioni compiute dagli agenti contabili sono parte dei procedimenti di acquisizione delle entrate, effettuazione delle spese e gestione dei beni e valori dell’ente locale;
* sulla relazione al rendiconto nella quale il revisore attesta la corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione.

**Verifiche di cassa straordinarie**

L’art. 224 del TUEL prevede le verifiche di cassa straordinarie che si differenziano da quelle ordinarie unicamente in ragione del contesto in cui sono richieste e dei soggetti coinvolti. Le verifiche di cassa straordinarie, infatti, si rendono necessarie unicamente in occasione del cambio della persona del sindaco, del presidente di provincia, del sindaco metropolitano o del presidente della comunità montata (quindi, potenzialmente, ad ogni elezione amministrativa).

Sono chiamati a partecipare a dette verifiche, oltre al revisore dei conti e al responsabile del servizio finanziario, gli amministratori uscenti, quelli entranti e il segretario.

La verifica di cassa straordinaria è finalizzata a perfezionare il passaggio di consegne dall’amministrazione uscente a quella entrante.

Il regolamento di contabilità ne fissa le modalità di svolgimento.

6.2 Collaborazione con il consiglio dell’ente

L’attività di collaborazione dell’organo di revisione con il consiglio dell’ente si concretizza in osservazioni e suggerimenti che, analizzando aspetti gestionali nelle cause e negli effetti, si traducono in un complesso di elementi utili per il consiglio ad operare valutazioni e scelte ragionate, avendo riguardo alle disposizioni dello statuto e del regolamento dell’ente, passando dall’analisi e valutazione dei risultati dell’attività amministrativa. Gli enti, pertanto, dovrebbero disciplinare, nei loro statuti e nei regolamenti, le modalità di svolgimento di tale attività.

La collaborazione riguarda la complessa attività di indirizzo e controllo amministrativo di competenza dell’organo consiliare, che è il destinatario finale di tale funzione. In particolare, deve riguardare le aree riconducibili alle funzioni di indirizzo e controllo del consiglio sull’attività della giunta e degli altri organi dell’ente in ambito di attività amministrativa, comprendendo le funzioni di programmazione, organizzazione e rendicontazione.

La collaborazione assume le caratteristiche dell’attività professionale qualificata finalizzata al buon andamento della gestione. L’azione propositiva che essa richiede comporta una ingerenza da parte dell’organo di controllo nell’attività gestionale tale da travalicare la tradizionale attività di mero controllo tipica degli organi di revisione; essa **deve comunque intendersi limitata agli aspetti finanziari, economici e patrimoniali delle materie di competenza consiliare**. In questo senso l’attività collaborativa si inserisce in una posizione intermedia fra il controllo e la consulenza.

La finalità è quella di conseguire, attraverso la responsabilizzazione dei risultati, una maggior efficienza, produttività ed economicità della gestione nonché il miglioramento dei tempi e dei modi dell’azione amministrativa.

I pareri, rilievi, osservazioni e proposte dell’organo di revisione in tale ambito possono essere disattesi dal consiglio dell’ente purché tale presa di posizione risulti adeguatamente motivata.

6.3 Referto e denuncia su gravi irregolarità di gestione

Nell’ambito dell’attività collaborativa si inserisce anche la segnalazione in ipotesi di rilievo di gravi irregolarità di gestione nel corso dell’attività di vigilanza. La lett. e) del c. 1, art. 239 del TUEL impone al collegio dei revisori di **riferire al consiglio comunale su gravi irregolarità di gestione, con contestuale denuncia agli organi giurisdizionali competenti.** Tale intervento, quindi, non si limita a segnalazioni indirizzate ad organi interni all’ente ma interessa anche gli organismi di controllo esterni (Corte dei Conti e giudice ordinario).

Referto e denuncia sono adempimenti separati:

* il primo è rivolto al consiglio e, precisamente, al sindaco o al presidente del consiglio, in quanto organi deputati a promuovere la convocazione del consiglio finalizzata ad esaminare la segnalazione;
* la seconda, che si rende necessaria in presenza di gravi irregolarità che diano luogo a **responsabilità per danno erariale o responsabilità penale**, scatta a seguito della scoperta del danno stesso e deve contenere:
* l’indicazione del fatto;
* gli elementi raccolti dall’organo di revisione;
* il comportamento tenuto dal personale dell’ente in relazione all’evento dannoso;
* le regole e i principi violati;
* l’importo presunto del danno o gli elementi per quantificarlo.

Il momento dal quale scaturisce l’obbligo di segnalazione è quello della conoscibilità dei fatti, tenendo presente che il periodo di prescrizione dell’azione di responsabilità decorre dal verificarsi del danno o, nel caso di occultamento doloso, dalla sua scoperta ed è previsto in 5 anni.

Possono dar luogo ad irregolarità, secondo quanto previsto dal Principio di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli enti locali n. 4, come ultimamente aggiornato dal C.N.D.C.E.C.:

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

Il controllo di legalità sostanziale è poi esteso all’osservanza delle tecniche di “corretta amministrazione” delle norme tecniche di natura contabile ed in particolare del rispetto dei principi contabili.

La mancata comunicazione di reati di qualsiasi natura di cui l’organo di revisione sia venuto a conoscenza rende possibile l’applicazione delle norme previste dall’art. 361 e segg., C.P.[[91]](#footnote-91).

6.4 Parere sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni

Il bilancio di previsione rappresenta il documento programmatico dell’ente locale per eccellenza. Su di esso, e sulle susseguenti variazioni, vige l’obbligo di verifica da parte dell’organo di revisione culminante nell’espressione del parere di cui all’art. 239, c. 1, lett. b), n. 2) del TUEL.

Il regolamento di contabilità deve prevedere un termine congruo entro il quale l’organo di revisione deve rendere disponibile il proprio parere.

L’organo di revisione deve verificare che il bilancio sia stato redatto nell’osservanza delle norme di legge, dello statuto e del regolamento di contabilità dell’ente, nonché dei principi previsti dall’ordinamento vigente, nonché la presenza degli allegati ivi previsti.

Controlli preliminari alla resa del parere sul bilancio di previsione possono riguardare:

* la verifica della completezza della documentazione allegata;
* il riscontro della documentazione di supporto per la redazione del bilancio, quali i prospetti delle entrate a destinazione vincolata, delle spese del personale, dei mutui e prestiti in ammortamento, nonché del **parere espresso dal responsabile del servizio finanziario** in merito alla veridicità delle previsioni di entrata e di compatibilità delle previsioni di spesa.

L’organo di revisione deve verificare, a tal fine, che gli atti relativi all’approvazione di tariffe, aliquote di imposta, detrazioni e alle valorizzazioni di aree o fabbricati da porre in vendita siano adottati antecedentemente l’approvazione del bilancio.

Ai fini della verifica dell’attendibilità delle entrate e congruità delle spese, l’organo di revisione deve analizzare:

* la previsione di entrate tributarie in relazione alla manovra dell’ente ed ai limiti posti dalla legge, incluso il recupero dell’evasione tributaria;
* la previsione delle entrate per i servizi pubblici e in particolare di quelli a domanda, incluse le entrate derivanti dalle sanzioni al codice della strada;
* le previsioni delle entrate da titoli edilizi;
* la previsione di spesa del personale, tenuto conto della programmazione del fabbisogno;
* la previsione di spesa per il rimborso delle rate dei prestiti;
* il rispetto dei limiti di spesa applicabili all’ente;
* le previsioni delle spese di investimento;
* il rispetto dei vincoli per l’indebitamento.

Ad orientare i comportamenti dei soggetti coinvolti nella produzione del bilancio di previsione è intervenuta anche la Corte dei Conti dapprima con pronuncia 24 febbraio 2015, n. 4 e, successivamente, con delibera 23 marzo 2016, n. 9, fornendo alcune linee di indirizzo principalmente finalizzate alla corretta applicazione dei principi previsti per la nuova contabilità armonizzata.

**Verifica sugli equilibri di bilancio**

L’organo di revisione deve verificare che le previsioni di bilancio rispettino gli equilibri indicati dal c. 6 dell’art. 162 del TUEL. Tra essi:

* pareggio finanziario complessivo per la competenza, comprensivo dell'utilizzo dell'avanzo di amministrazione e del recupero del disavanzo di amministrazione,
* il rispetto dei vincoli di destinazione per i titoli abilitativi;
* la possibilità di destinare entrate in conto capitale alla gestione corrente;
* le entrate e le spese a carattere non ripetitivo.

L’organo di revisione deve dare atto, nel proprio parere, che nella gestione corrente o nella precedente (nel caso di bilancio deliberato oltre il 31 dicembre):

* sono salvaguardati gli equilibri di bilancio;
* non risultano debiti fuori bilancio o passività probabili da finanziare.

In caso di ripiano pluriennale del disavanzo, l’organo di revisione deve indicare se lo stesso rispetta le condizioni di legge. In particolare, deve verificare se il disavanzo applicato corrisponde alla quota da ripianare sulla base del piano di rientro approvato e della normativa vigente.

**Verifica della coerenza interna ed esterna**

Il rispetto della coerenza nelle previsioni di bilancio implica che ci sia un nesso logico fra la programmazione, la previsione, gli atti di gestione e la rendicontazione.

Il Principio di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli enti locali n. 3 segnala come questi debba verificare la coerenza del bilancio in termini di coerenza interna ed esterna.

La coerenza **interna** comporta:

* in sede preventiva: che il DUP e gli altri strumenti di programmazione (piano triennale dei lavori pubblici, programmazione fabbisogno del personale, piano delle alienazioni e valorizzazione del patrimonio immobiliare, ecc.) siano conseguenti alla pianificazione dell’ente e che i criteri di valutazione delle singole poste siano in conformità ai postulati e principi contabili generali;
* in sede di gestione: che gli obiettivi, le decisioni e gli atti non siano in contrasto con la fase preventiva e non pregiudichino gli equilibri finanziari ed economici;
* in sede di rendicontazione: che venga dimostrato lo scostamento dei risultati ottenuti rispetto a quelli programmati.

La coerenza **esterna** comporta il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e delle scelte strategiche di altri  
livelli di governo della Repubblica, anche secondo i principi di coordinamento della finanza pubblica.

Nel verificare le previsioni di bilancio, l’organo di revisione deve tenere a mente le **numerose disposizioni limitative delle spese** sostenibili dall’ente, tra le quali quelle relative a:

* spese per il personale;
* spese per il lavoro flessibile;
* spese per il trattamento accessorio e la contrattazione integrativa decentrata;
* riduzione dei costi degli apparati amministrativi disposte dall’art. 6, D.L. 78/2010;
* limiti all’indebitamento.

**Congruità dei fondi accantonati**

In relazione alla valutazione circa la congruità del FCDE, si rammenta come i principi contabili prevedano che le entrate, anche se di dubbia esigibilità, devono essere accertate per **l’intero importo del credito**, salvo l’onere di appostare nel bilancio di previsione una apposito accantonamento al fondo crediti di dubbia esigibilità. L’ammontare dello stanziamento è determinato in base all’entità dei crediti che si prevede si formeranno nell’esercizio. La dimostrazione della determinazione dell’accantonamento deve essere evidenziata in apposito prospetto per singola tipologia di entrata.

È compito dell’organo di revisione accertare la correttezza dell’accantonamento con particolare riferimento alla quantificazione minima prevista dalla legge, nonché la presenza nella nota integrativa dell’evidenza del metodo di calcolo scelto e delle motivazioni.

Inoltre, l’organo di revisione, deve verificare la congruità degli altri fondi previsti dai principi contabili e, in particolare:

* l’accantonamento per contenziosi;
* l’accantonamento per fondo indennità di fine mandato del sindaco;
* l’accantonamento per copertura perdite di società e organismi partecipati.

**Tempistiche di emissione del parere**

Per quanto attiene al momento dell’emissione del parere dell’organo di revisione, si rappresenta che, a seguito delle modifiche introdotte dalla riforma dell’ordinamento contabile, l’art. 174 del TUEL richiedeva che lo schema di bilancio di previsione finanziario e il DUP fossero predisposti dall’organo esecutivo e da questo presentati all’organo consiliare unitamente agli allegati e alla relazione dell’organo di revisione entro il 15 novembre di ogni anno.

Successivamente, l’art. 9-bis, L. 7 agosto 2016, n. 160, di conversione, del D.L. 24 giugno 2016, n. 113, ha previsto la modifica degli artt. 174 e 175 del TUEL. L’attuale formulazione della norma prevede, in modo più coerente con la normativa previgente e con l’impianto normativo complessivo relativo ai bilanci degli enti pubblici, che lo schema di bilancio di previsione e il DUP, predisposti dall’organo esecutivo, siano presentati a quello consiliare, unitamente agli allegati, entro il 15 novembre di ogni anno, **non più necessariamente corredati dalla relazione dell’organo di revisione**, la quale può quindi essere predisposta successivamente a tale data, purché, comunque, in tempo utile per poter essere esaminata dai consiglieri in vista dell’assemblea deputata all’approvazione del bilancio[[92]](#footnote-92).

**Osservazioni, rilievi e proposte**

A conclusione della propria relazione, oltre all’espressione del parere, l’organo di revisione deve anche effettuare eventuali rilievi, osservazioni e suggerimenti. Questi si sostanziano in valutazioni in ordine alla congruità e attendibilità con riguardo:

* alle previsioni di parte corrente;
* alle previsioni per investimenti;
* agli obiettivi di finanza pubblica;
* alle previsioni di cassa.

L’organo consiliare è tenuto ad adottare le misure proposte dall’organo di revisione ovvero a motivarne l’eventuale mancata adozione.

**Parere**  
L’organo di revisione, effettuate le verifiche e le valutazioni, esprime un parere in relazione alle motivazioni  
specificate che può essere:

* favorevole;
* non favorevole;
* favorevole con riserve.

Nel parere deve essere attestato il rispetto degli obiettivi di finanza pubblica ed espresso un giudizio riguardo all’attendibilità e alla congruità delle previsioni.

Il parere si estende anche agli allegati del bilancio.

**Vigilanza sugli adempimenti successivi**

L’organo di revisione è tenuto a verificare anche l’espletamento degli obblighi che gravano sull’ente locale successivamente all’approvazione del bilancio di previsione. In particolare, l’organo di revisione verifica:

* gli adempimenti in materia di piano esecutivo di gestione e delle *performance*;
* gli adempimenti circa la trasmissione alla Banca Dati delle Amministrazioni Pubbliche (BDAP) nei termini e secondo le modalità previste dalla legge tenuto conto della possibilità di inviare il bilancio approvato dalla giunta, per verificare l’esistenza di errori e operare le eventuali correzioni prima dell’approvazione da parte del consiglio;
* nell’ipotesi di mancato invio dei dati alla BDAP nei termini previsti, il rispetto del divieto di assunzione di personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale;
* il rispetto degli obblighi di pubblicazione del bilancio di previsione e del PEG sul sito internet dell’ente, nella sezione dedicata ai bilanci dell’”Amministrazione trasparente”. Nel sito internet dell’ente devono essere pubblicate anche le variazioni del bilancio di previsione, il bilancio di previsione assestato e il piano esecutivo di gestione assestato.

L’organo di revisione è altresì tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del bilancio di previsione, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti sulla base dei questionari e linee guida definiti dalla Corte stessa.

**Parere sulle variazioni di bilancio**

Come già accennato, la normativa prevede il parere dell’organo di revisione anche sulle variazioni di competenza del consiglio; per le variazioni di bilancio di competenza della giunta o dei responsabili dei servizi il parere non è previsto, a meno che non sia espressamente richiesto dalle norme o dai principi contabili. L’organo di revisione deve, tuttavia, verificare in sede di esame del rendiconto della gestione, l’esistenza dei presupposti che hanno generato le variazioni di bilancio, dandone conto nella propria relazione. Il parere dell’organo di revisione deve, ad esempio, essere espresso sulla proposta di variazione al bilancio adottata dalla giunta per motivi d’urgenza. Il revisore deve poi verificare la ratifica da parte del consiglio entro 60 giorni, a pena di decadenza. Nel caso di mancata o parziale ratifica, il consiglio deve adottare, nei 30 giorni che seguono (comunque entro il 31 dicembre del medesimo anno), i provvedimenti necessari a salvaguardare i rapporti sorti sulla base della delibera non ratificata.

Nelle variazioni di bilancio occorre verificare il rispetto degli equilibri, secondo il disposto dell’art. 162, c. 6 del TUEL, del pareggio finanziario e di cassa e del saldo degli obiettivi di finanza pubblica.

L’organo di revisione deve verificare, inoltre, il rispetto del divieto di variazione fra residui e competenza.

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

6.5 Verifiche sugli strumenti di programmazione

Oltre al bilancio di previsione, l’attività di controllo dell’organo di revisione si estende a tutti gli strumenti di programmazione dell’ente locale. In questa categoria rientrano tutti gli atti di programmazione di competenza del consiglio dell’ente, o sottoposti allo stesso, che fanno scaturire effetti sulle previsioni annuali e pluriennali.

Considerato che tutti gli strumenti di programmazione devono essere inseriti nel Documento Unico di Programmazione o nelle note di aggiornamento, l’organo di revisione, tranne il caso di atti adottati separatamente ma che in ogni caso devono essere recepiti nel DUP, deve esprimersi nell’ambito del parere su di questo in termini di coerenza delle previsioni.

Poiché la norma non prevedeva espressamente il parere dell’organo di revisione sul DUP, la questione era stata oggetto, inizialmente, di qualche dubbio interpretativo. Sul punto si era espressa la Commissione Enti Pubblici del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti con un documento denominato “DUP e parere dell’organo di revisione”. In tale documento la Commissione aveva rilevato l’impossibilità da parte dell’organo di revisione di esprimere un parere di congruità, di coerenza, di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, con riferimento ad un DUP che non accompagnava lo stesso bilancio di previsione. A parere del C.N.D.C.E.C., inoltre, nell’ipotesi in cui il DUP fosse solo “da presentare”, e non anche sottoposto ad approvazione da parte del consiglio, il parere dell’organo di revisione non sarebbe risultato obbligatorio ai sensi dell’art. 239 del TUEL. Conseguentemente, sul DUP, l’organo di revisione avrebbe dovuto esprimersi solo in sede di espressione del proprio parere sul bilancio di previsione.

La posizione del C.N.D.C.E.C. era stata smentita da ARCONET in data 21 ottobre 2015, in risposta ad un quesito formulato da ANCI (l’Associazione Nazionale Comuni Italiani), chiarendo che, considerato che la deliberazione del consiglio concernente il DUP presentato a luglio ha o un contenuto di indirizzo programmatico o costituisce una formale approvazione, era necessario il parere dell’organo di revisione sulla delibera di giunta a supporto della proposta di deliberazione del consiglio, reso secondo le modalità previste dal regolamento dell’ente.

In seguito, il C.N.D.C.E.C., preso atto del chiarimento fornito da ANCI, aveva pubblicato sul proprio sito un modello di parere dell’organo di revisione sul DUP.

Ora, a seguito delle novità introdotte dall’art. 9-bis, D.L. n. 113/2016, convertito dalla L. n. 160/2016, non è più richiesto il parere dell’organo di revisione **sulla proposta di deliberazione dell’organo esecutivo** di approvazione del DUP da presentare al consiglio. **Tale parere deve essere espresso sul DUP e sulla nota di aggiornamento, se sottoposti a deliberazione del consiglio, attestando la loro coerenza, attendibilità e congruità oppure rilevando criticità** in ordine a detti aspetti.

Occorre poi chiarire che, qualora i seguenti atti di programmazione di settore continuassero ad avere tempi e modalità distinte, l’organo di revisione è tenuto a fornire, su di essi, gli specifici pareri richiesti:

* programmazione degli acquisti di beni e servizi e dei lavori pubblici ex art. 21, D.lgs. n. 50/2016[[93]](#footnote-93);
* programmazione triennale del fabbisogno di personale ex art. 91 del Tuel, art. 6, D.Lgs. n. 165/2001 e art. 39, c. 1, L. n. 449/1997 (delibera ora affidata all’organo esecutivo previo parere dell’organo di revisione);
* piano triennale di razionalizzazione e riqualificazione della spesa ex art. 16, c. 4, D.L. n. 98/2011, soggetta al parere obbligatorio dell’organo di revisione quale strumento di programmazione economico-finanziaria come disposto dall’art. 239, c. 1, lett. b) p.to 1 del TUEL;
* piano delle alienazioni e valorizzazioni immobiliari ex art. 58, c. 1, D.L. n. 112/2008.

Al fine di procedere all’approvazione del bilancio di previsione, ogni anno l’organo esecutivo presenta all’organo consiliare entro il 15 di novembre lo schema di bilancio unitamente all’eventuale nota di aggiornamento del DUP. In tale contesto, l’organo di revisione deve esprimersi anche sulla nota di aggiornamento, nel termine stabilito dal regolamento di contabilità.

Nel parere dell’organo di revisione sono suggerite all’organo consiliare le misure atte ad assicurare l’attendibilità delle impostazioni. Il consiglio è tenuto ad adottare le misure proposte dall’organo di revisione ovvero a motivarne la mancata adozione.

6.6 Verifica del mantenimento degli equilibri di bilancio

Gli equilibri di bilancio, necessariamente presenti in sede di approvazione del bilancio di previsione, devono essere monitorati e mantenuti durante tutto l’esercizio e particolarmente verificati in occasione delle variazioni di bilancio.

La normativa prevede che, con periodicità stabilita dal regolamento di contabilità dell'ente locale, e comunque almeno una volta entro il 31 luglio di ciascun anno, l'organo consiliare provveda, con delibera, a dare atto del permanere degli equilibri generali di bilancio. Nel caso si riscontri, invece, una situazione di squilibrio l’ente deve adottare le misure necessarie a ripristinare il pareggio qualora i dati della gestione finanziaria facciano prevedere un disavanzo:

* della gestione di competenza;
* di amministrazione;
* di cassa;
* nella gestione dei residui.

La mancata adozione, da parte dell'ente, dei provvedimenti di riequilibrio è **equiparata ad ogni effetto alla mancata approvazione del bilancio di previsione**, con applicazione della procedura di commissariamento prevista dal c. 2 dell’art. 141 del TUEL.

Fondamentale, nella verifica del mantenimento degli equilibri, è il ruolo dell’organo di revisione. Il D.L. n. 174/2011, introducendo nel TUEL l’art. 147-quinquies, ha previsto che il controllo sugli equilibri sia svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario **mediante la vigilanza dell’organo di revisione**. Tale specifica previsione rafforza ed esplicita l’onere di controllo e verifica a carico dell’organo di revisione. A tal fine, è documento chiave il regolamento di contabilità che deve disciplinare la verifica degli equilibri. Si ritiene comunque fondamentale, in questo contesto, il costante monitoraggio sull’andamento delle entrate e delle spese.

Secondo quanto affermato dal C.N.D.C.E.C., nel Principio di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli enti locali n.2, ***“Anche in caso in cui la proposta di deliberazione dia atto del permanere degli equilibri generali di bilancio, e quindi non si traduca in una variazione dello stesso, è necessario il parere dell’organo di revisione”***.

6.7 Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto

Altro atto di indubbia centralità nell’attività dell’organo di revisione è la relazione sulla proposta consiliare di approvazione del rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto. La relazione deve essere presentata entro il termine previsto dal regolamento di contabilità, comunque non inferiore a 20 giorni decorrenti dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall’organo esecutivo e deve essere messa a disposizione del consiglio almeno 20 giorni prima dell’inizio della sessione consiliare di esame ed approvazione. Come già accennato, il mancato rispetto di tale scadenza **può essere giusta causa di revoca del revisore[[94]](#footnote-94)**.

Con la relazione sul rendiconto l’organo di revisione esplica un’ulteriore funzione collaborativa e propositiva. La relazione contiene infatti:

* **l’attestazione dei revisori della corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione e del rispetto dei principi contabili;**
* **rilievi, considerazioni e proposte tendenti al conseguimento di efficienza, produttività e economicità della gestione.**

Nella relazione l’organo di revisione deve **dare atto di tutte le verifiche compiute** sulla contabilità finanziaria, economico-patrimoniale, sulla cassa, sui conti degli agenti contabili e dei consegnatari di beni, sul rispetto dei vincoli di spesa, sui vincoli di finanza pubblica, sull’esistenza di debiti fuori bilancio, sui rapporti di debito e credito con le società partecipate.

La relazione al rendiconto si sostanzia in un giudizio che somma le funzioni di vigilanza, collaborazione e referto.

L’organo consiliare dell’ente, in sede di deliberazione del rendiconto, deve tenere motivatamente conto della relazione dell’organo di revisione.

Sul piano dei controlli tecnico-contabili, secondo quanto esposto dai principi di vigilanza, l’attività dell’organo di revisione si sviluppa attraverso tre direttrici:

* controllo di completezza della documentazione;
* controllo di corrispondenza e rispetto delle regole e dei principi contabili;
* attestazione della corrispondenza ai risultati.

Per quanto attiene il primo punto, i revisori devono verificare la completezza della documentazione rispetto agli allegati previsti dall’art. 11, c. 4, D.Lgs. n. 118/2011 e a quelli previsti dall’art. 227, c. 5 del TUEL, oltre agli altri allegati previsti dalla legge, tenendo conto che nel corso degli anni varie norme hanno via via previsto nuovi documenti da allegare. Inoltre, lo statuto e il regolamento di contabilità dell’ente possono prevedere ulteriori allegati.

In base alle indicazioni fornite dal principio di vigilanza n. 5, la verifica del rispetto delle regole e dei principi contabili si sostanzia nei seguenti controlli:

* regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle entrate e delle spese in conformità alle diposizioni di legge, ai principi contabili e alle norme regolamentari e in particolare il rispetto dei principi contabili della competenza finanziaria potenziata e della competenza economico-patrimoniale allegati al D.Lgs. n. 118/2011;
* corrispondenza dei risultati esposti nel conto del bilancio per ogni tipologia di entrata e programma di spesa con quelli risultanti dalle scritture contabili;
* conformità alle disposizioni di legge;
* equivalenza delle previsioni e degli accertamenti di entrata con le previsioni e impegni di spesa per i capitoli relativi ai servizi per conto terzi e partite di giro;
* corrispondenza del conto del tesoriere con gli incassi e pagamenti risultanti dal conto del bilancio;
* inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi risultanti dal riaccertamento ordinario;
* correttezza della rappresentazione dei riepiloghi e dei risultati di cassa e di competenza;
* correttezza nella gestione degli agenti contabili;
* regolarità nella tenuta degli inventari;
* correttezza e completezza della redazione della relazione sulla gestione;
* rispetto degli obblighi in materia di dichiarazioni annuali ai fini IVA, IRAP e sostituti di imposta.

I controlli relativi ai risultati gestionali devono interessare:

* il risultato della gestione di cassa, con distinzione della cassa vincolata e conciliazione con i conti della tesoreria;
* il risultato della gestione finanziaria di competenza;
* gli equilibri di bilancio, di parte corrente, parte capitale e equilibrio finale;
* il risultato di amministrazione e la sua suddivisione;
* l’esigibilità dei residui attivi ai fini dell’accantonamento al FCDE;
* il rispetto dei limiti di indebitamento;
* il contenimento delle spese per il personale;
* l’andamento degli organismi partecipati e le limitazioni a cui questi sono sottoposti;
* il rispetto del principio di competenza economica nel conto economico;
* nel conto del patrimonio, la rilevazione dei beni e rapporti giuridici attivi e passivi di pertinenza dell’ente;
* il superamento dei parametri di deficitarietà strutturale;
* la presenza di eventuali debiti fuori bilancio non riconosciuti alla data di chiusura dell’esercizio;
* il rispetto dei vincoli di finanza pubblica (fino al rendiconto 2018);
* il rispetto dei vincoli di destinazione delle entrate che vi sono soggette.

Controlli dovranno essere effettuati anche alle risultanze di cassa e, in particolare:

* coincidenza fra il fondo cassa risultante al tesoriere e quello risultante dalle scritture contabili dell’ente;
* coincidenza fra la cassa vincolata come risultante al tesoriere e quella risultante dalle scritture contabili dell’ente;
* verifica sui pagamenti inerenti alle azioni esecutive effettuati dal tesoriere e non regolarizzati.

**Controlli sull’anticipazione di tesoreria**

Nel caso in cui l’ente abbia fatto ricorso all’anticipazione di tesoreria ovvero all’utilizzo di entrate vincolate, l’organo di revisione è tenuto a verificare, in base alle indicazioni fornite dal principio di vigilanza n. 5:

* che l’anticipazione di tesoreria utilizzata nell’esercizio sia contenuta entro i limiti di legge;
* la corrispondenza fra gli accertamenti delle entrate per anticipazione di tesoreria e gli impegni di spese a titolo di rimborso della stessa;
* che l’anticipazione non restituita al 31 dicembre corrisponda all’importo iscritto fra i residui passivi delle spese per anticipazione di tesoreria;
* che gli interessi maturati siano stati correttamente applicati facendo riferimento agli effettivi utilizzi dell’anticipazione di tesoreria;
* che nelle situazioni di utilizzo dell’anticipazione o di entrate vincolate l’ente locale non abbia applicato l’avanzo di amministrazione non vincolato per esigenze diverse dai provvedimenti di riequilibrio.

**Parere sul riaccertamento dei residui**

Come noto, il riaccertamento ordinario dei residui costituisce fase propedeutica alla definizione del rendiconto della gestione da svolgersi, quindi, necessariamente prima dell’approvazione del rendiconto. Con esso vengono verificati i presupposti per il mantenimento in bilancio dei residui (in particolare, provvedendo alla cancellazione di quelli cui non corrispondono obbligazioni giuridicamente perfezionate), in tutto o in parte, nonché la loro corretta imputazione. Il riaccertamento è effettuato annualmente, con delibera di giunta, **previa acquisizione del parere dell’organo di revisione**.

Secondo quanto indicato al punto 9.1 del principio contabile applicato n. 4/2, l’ente deve verificare:

* la fondatezza giuridica dei crediti accertati e dell'esigibilità;
* l'affidabilità della scadenza dell'obbligazione prevista in occasione dell'accertamento o dell'impegno;
* il permanere delle posizioni debitorie effettive degli impegni assunti;
* la corretta classificazione e imputazione dei crediti e dei debiti in bilancio.

L’organo di revisione deve acquisire l'elenco dei crediti, per anno di formazione, per accentuare il controllo su quelli costituiti in epoca più remota e verificarne la fondatezza giuridica, la comunicazione al debitore, le azioni fatte per il recupero e la percentuale d’inesigibilità.

Deve inoltre verificare la completezza della delibera di giunta che riaccerta i residui in ordine agli elementi previsti a norma di legge e dei principi contabili.

Il parere dell’organo di revisione deve essere espresso anche nel caso di eventuale riaccertamento parziale.

Nel caso in cui, alla fine di un esercizio, risultino pagamenti effettuati dal tesoriere per azioni esecutive non regolarizzati, in quanto nel bilancio non sono previsti i relativi stanziamenti e impegni, è necessario, nell’ambito delle operazioni di elaborazione del rendiconto, registrare l’impegno ed emettere il relativo mandato a regolarizzare il sospeso, anche in assenza di stanziamento. L’organo di revisione deve evidenziare, nella propria relazione, tale eccezione alla regola del limite autorizzatorio segnalando l’effetto prodotto sul risultato di amministrazione e verificare che, contestualmente all’approvazione del rendiconto, sia stato sottoposto al consiglio il riconoscimento del relativo debito fuori bilancio.

**Verifiche sullo stato patrimoniale**

I revisori devono verificare anche la rispondenza del prospetto di stato patrimoniale al modello previsto dall’allegato 10 al D.Lgs. n. 118/2011.

Devono, innanzitutto verificare che la consistenza del patrimonio all’inizio dell’esercizio corrisponda a quella finale dell’esercizio precedente come risulta deliberata dal consiglio in sede di approvazione del rendiconto.

Il principio di vigilanza n. 9 fornisce, inoltre, una serie di suggerimenti specifici in ordine alle verifiche da operare sulle varie voci dello stato patrimoniale; riassumendo per macroclassi:

* **Immobilizzazioni**: verificare che le variazioni siano coerenti con l’aggiornamento dell’inventario e le movimentazioni in partita doppia;
* **Partecipazioni**: verificare la coerenza della classificazione rispetto alla definizione del Gruppo Amministrazione Pubblica e al perimetro di consolidamento; valutare la corretta valorizzazione con il metodo del costo o del patrimonio netto;
* **Rimanenze**: verificare la variazione intervenuta nell’esercizio, nonché se vi sia la necessità di tenuta della contabilità di magazzino;
* **Crediti**: verificare la correlazione tra crediti e residui attivi (il principio di vigilanza fornisce uno schema da utilizzare per la riconciliazione fra i due saldi);
* **Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni**: verificare, in particolare, che siano presenti le società di cui si è deliberata la dismissione;
* **Disponibilità liquide**: verificare la presenza del conto di tesoreria, dei saldi attivi dei conti correnti postali e di ogni altra disponibilità liquida;
* **Patrimonio netto**: verificare la coerenza delle variazioni tra un esercizio e il successivo;
* **Fondi**: verificare la coerenza con quanto accantonato nel risultato di amministrazione;
* **Debiti**: verificare la correlazione tra debiti e residui passivi (anche per questi, il principio di vigilanza fornisce uno schema da utilizzare per la riconciliazione fra i due saldi);
* **Ratei e risconti**: verificare la rilevazione secondo il principio della competenza economica con particolare attenzione ai contributi agli investimenti.

Particolare attenzione deve essere rivolta alle scritture di assestamento per rilevare nella contabilità economico-patrimoniale i movimenti che non rientrano nella contabilità integrata dell’ente per quanto attiene:

* il sistema di rilevazione in contabilità finanziaria e in contabilità economico-patrimoniale dell’IVA split istituzionale, dell’IVA split commerciale e del *reverse charge*;
* le rimanenze finali dei beni destinati alla rivendita e prodotti di consumo ed il collegamento con le rimanenze iniziali;
* il calcolo e la rilevazione delle quote di ammortamento;
* la capitalizzazione dei costi il cui impegno è sorto nella spesa corrente (ad esempio, le spese per elezioni comunali il cui costo deve essere capitalizzato per la durata del mandato);
* l’aumento della riserva da beni demaniali patrimoniali indisponibili, culturali vincolati a seguito di contabilizzazione di manutenzioni straordinarie o altri incrementi, nonché il relativo decremento in fase di ammortamento dei relativi cespiti;
* l’esposizione nell’attivo circolante del saldo in Banca d’Italia. Considerato che le scritture automatizzate movimentano il conto tesoreria occorre portare in “dare” il valore del saldo in Banca d’Italia e in avere la riduzione del conto di tesoreria;
* l’esposizione nell’attivo circolante del saldo del conto corrente postale;
* l’inserimento nei conti d’ordine degli impegni su esercizi futuri ovvero degli impegni ad esigibilità differita.

**Verifiche sul conto economico**

Sul conto economico, ove previsto, l’organo di revisione deve effettuare alcuni controlli di dettaglio, tra cui:

* la rispondenza del prospetto al modello previsto dall’allegato 10 al D.Lgs. n. 118/2011;
* che gli accertamenti finanziari di competenza siano stati rettificati ed integrati, come indicato dall’art. 229 del TUEL;
* che gli impegni finanziari di competenza, siano stati rettificati ed integrati con la rilevazione dei seguenti elementi:
* costi di esercizi futuri;
* risconti attivi e ratei passivi;
* variazioni in aumento o in diminuzione delle rimanenze;
* quote di costo già inserite nei risconti attivi di anni precedenti;
* quote di ammortamento economico di beni a valenza pluriennale e di costi capitalizzati;
* IVA per le attività effettuate in regime di impresa;

tenendo presente che sono necessarie integrazioni economico-patrimoniali agli elementi finanziari per rilevare:

* le variazioni nelle rimanenze;
* le sopravvenienze;
* le plusvalenze e le minusvalenze;
* le insussistenze patrimoniali;
* la quota d'ammortamento dei beni;
* la svalutazione dei crediti.

Il dettaglio delle rettifiche ed integrazioni di cui sopra deve risultare da specifiche carte di lavoro sulle quali l’organo di revisione è tenuto ad effettuare controlli con la tecnica del campionamento.

Il principio di vigilanza n. 9 propone una elencazione dettagliata delle conciliazioni che devono trovare i saldi esposti nel contro economico e i corrispondenti accertamenti e impegni nel piano finanziario.

**Vigilanza sugli adempimenti successivi**

Ai fini del controllo degli obblighi che gravano sull’ente locale dopo l’approvazione del rendiconto, l’organo di revisione verifica:

* la trasmissione alla BDAP nei termini e nei modi previsti dalla legge, tenuto conto della possibilità di inviare i rendiconti allo stato “approvato dalla giunta” per verificare l’esistenza di errori e operare le eventuali correzioni prima dell’approvazione da parte del consiglio;
* nell’ipotesi di mancato invio dei dati alla BDAP nei termini, il rispetto del divieto di assunzione di  
  personale a qualsiasi titolo, con qualsiasi tipologia contrattuale;
* l’invio del prospetto relativo alle spese di rappresentanza alla sezione regionale di controllo della  
  Corte dei Conti entro 10 giorni dall’approvazione del rendiconto e la sua pubblicazione sul sito dell’ente;
* la pubblicazione del rendiconto sul sito internet dell’ente locale, nella sezione dedicata ai  
  bilanci;
* il rispetto degli obblighi in materia di certificato al rendiconto (limitatamente all’esercizio 2018);
* il rispetto degli obblighi in materia di invio dei conti del tesoriere e degli agenti contabili.

L’Organo di revisione è altresì tenuto a trasmettere, dopo la deliberazione del rendiconto, una relazione alla sezione regionale di controllo della Corte dei Conti sulla base dei questionari e linee guida definiti annualmente dalla medesima.

6.8 Relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato

L’art. 239 del TUEL, al c. 1, lett. d-bis, dispone che i revisori dell’ente locale debbano emanare una relazione sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del bilancio consolidato 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.

Nel 2016, ai fini della redazione del bilancio consolidato, secondo il relativo principio contabile applicato di cui all’allegato n. 4/4 al D.Lgs. n. 118/2011, occorreva procedere alla individuazione del gruppo amministrazione pubblica, rappresentato oltre che dallo stesso comune, anche dalle proprie articolazioni organizzative, attraverso la predisposizione e approvazione in giunta di due distinti elenchi riguardanti:

* gli enti, le aziende e le società che compongono il gruppo amministrazione pubblica;
* gli enti, le aziende e le società che sono ricomprese nell'ambito del bilancio consolidato.

Come già ricordato, per gli enti locali con popolazione inferiore a 5.000 abitanti era prevista la possibilità di un ulteriore rinvio all’esercizio 2017 dell’adozione del bilancio consolidato e dei relativi adempimenti. Per tali soggetti pubblici, l’obbligo di produzione del consolidato doveva decorrere dall’anno 2018 con riferimento all’esercizio 2017.

I controlli dell’organo di revisione sul consolidato interesseranno, *in primis*, la delimitazione del “Gruppo amministrazione pubblica” (GAP) e del perimetro di consolidamento ai quali gli enti, alla data di approvazione del rendiconto, devono già essere pervenuti. A tal fine, l’organo di revisione deve verificare che l’ente capogruppo abbia assunto la deliberazione della giunta per l’approvazione degli elenchi di cui al paragrafo 3.1 dell’allegato 4/4 al D.lgs. n. 118/2011 e la successiva comunicazione agli enti, alle aziende e alle società ricompresi nel perimetro di consolidamento delle direttive necessarie a rendere possibile la predisposizione del bilancio consolidato.

Successivamente occorre verificare che tutti i soggetti appartenenti al gruppo abbiano fornito le informazioni richieste e che i bilanci dei soggetti da consolidare si riferiscano alla stessa unità temporale.

L’attenzione deve poi essere posta alla procedura di consolidamento, con particolare riferimento alla fase di elisione dei rapporti costi/ricavi e debiti/crediti intercorrenti fra l’ente e le società consolidate, attraverso le rettifiche di consolidamento, nonché all’eliminazione delle partecipazioni dell’ente nelle società a fronte della corrispondente quota di patrimonio netto.

Al consolidato, infine, deve essere allegata la relazione sulla gestione contenente la nota integrativa che l’organo di revisione deve opportunamente verificare.

La relazione dell’organo di controllo al bilancio consolidato deve contenere un giudizio finale che può scaturire in un esito favorevole, non favorevole o con riserva oltre a considerazioni e segnalazioni che i revisori possono fare al consiglio dell’ente.

I controlli che l’organo di revisione deve effettuare per il rilascio della propria relazione devono interessare, in base alle indicazioni fornite dal principio di vigilanza n. 12:

* la procedura utilizzata dall’ente per il consolidamento dei dati;
* l’uniformità delle date di riferimento dei bilanci, la struttura, il contenuto e i criteri di valutazione;
* la corretta classificazione e determinazione delle differenze da consolidamento.

In relazione ai valori evidenziati nel bilancio consolidato, l’organo di revisione deve verificare:

* che il valore delle immobilizzazioni finanziarie post-consolidamento coincida con la sommatoria dei valori aggregati delle immobilizzazioni, pro-quota in caso di consolidamento proporzionale, al netto delle partecipazioni oggetto di consolidamento integrale o parziale;
* che le immobilizzazioni materiali acquistate dalla partecipata a mezzo di contratto di leasing siano contabilizzate nel rispetto del principio della prevalenza della sostanza sulla forma;
* che il valore dei crediti e debiti post-consolidamento coincida con la sommatoria dei valori aggregati dei crediti e debiti, pro-quota in caso di consolidamento proporzionale, al netto di quelli relativi ad operazioni infragruppo;
* che i costi e ricavi post-consolidamento coincidano con la sommatoria degli stessi aggregati, pro-quota in caso di consolidamento proporzionale, al netto di quelli relativi ad operazioni infragruppo;
* le variazioni di patrimonio netto intervenute a seguito di consolidamento;
* che il fondo rischi ed oneri non comprenda quelli derivanti da operazioni infragruppo;
* che il fondo TFR post-consolidamento coincida con la sommatoria, pro-quota in caso di consolidamento proporzionale, dei fondi TFR delle entità consolidate.

L’organo di revisione deve infine vigilare sulle conseguenze dell’eventuale mancata deliberazione del bilancio consolidato nei termini di legge o del mancato invio dei dati alla BDAP a fronte della quale si applicano le disposizioni di cui all’art. 9, c. 1-quinquies, D.L. n. 113/2016[[95]](#footnote-95).

6.9 Parere sulla modalità di gestione dei servizi e sulle proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni

L’organo di revisione deve valutare il procedimento di esternalizzazione dei servizi pubblici in quanto esso rappresenta un fattore rilevante per l’ente per la gestione delle attività finalizzata al raggiungimento di standard qualitativi elevati.

Ai sensi dell’art. 239, c. 1, lett. b), n. 3 del TUEL, con modalità stabilite dall’ente, l’organo di revisione deve rilasciare il proprio parere circa le modalità di gestione dei servizi da parte dell’ente. In pratica, esso deve esprimere il proprio **parere sulle delibere riguardanti la modalità di gestione dei servizi**, sul rispetto dei contratti di servizio e su ogni eventuale loro modifica o aggiornamento.

L’organo di revisione deve verificare che le modalità organizzative adottate siano funzionali al monitoraggio costante della gestione dei servizi affidati all’organismo partecipato al fine di poter intervenire per tempo con eventuali azioni correttive che dovessero rendersi necessarie.

L’art. 147-quater del TUEL dispone che l'ente locale definisca, secondo la propria autonomia organizzativa, un sistema di controlli sulle società non quotate, da esso partecipate. Tali controlli sono esercitati dalle strutture proprie dell'ente locale, che ne sono responsabili. L'amministrazione deve definire preventivamente gli obiettivi gestionali cui deve tendere la società partecipata, secondo parametri qualitativi e quantitativi, e organizza un idoneo sistema informativo finalizzato a rilevare:

* i rapporti finanziari tra l'ente proprietario e la società;
* la situazione contabile, gestionale e organizzativa della società;
* i contratti di servizio;
* la qualità dei servizi;
* il rispetto delle norme di legge sui vincoli di finanza pubblica.

In fase di prima applicazione è previsto che tali disposizioni si applichino agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti, per l'anno 2014 agli enti locali con popolazione superiore a 50.000 abitanti e, a decorrere dall'anno 2015 agli enti locali con popolazione superiore a 15.000 abitanti.

Il principio di vigilanza n. 10 prevede una serie di verifiche che l’organo di revisione deve opportunamente effettuare al fine di verificare la correttezza nell’affidamento dei servizi, in particolare alle società ed enti partecipati dall’ente pubblico.

In fase di insediamento, per cominciare, l’organo di revisione deve ottenere la seguente documentazione:

* l’elenco delle società e degli organismi partecipati identificandone l’attività svolta;
* informazioni circa il modello di *governance* adottato dall’ente per la gestione delle proprie società ed enti partecipati;
* delibera di individuazione del GAP;
* l’ultimo bilancio consolidato approvato;
* gli statuti delle società e degli altri organismi partecipati;
* gli ultimi 3 bilanci delle società e degli altri organismi partecipati;
* il budget annuale con evidenziati i rapporti finanziari previsti con l’ente locale controllante;
* situazioni infrannuali e report economico-finanziari;
* le delibere assembleari e degli altri organi sociali che possano comportare oneri per l’ente;
* i contratti di servizio stipulati tra l’ente e le società e organismi partecipati.

L’acquisto di una partecipazione societaria, anche indiretta, o la partecipazione alla costituzione di una società deve essere analiticamente motivato dall’ente locale, con apposito atto deliberativo.

In ordine alle aziende speciali e alle istituzioni possedute dall’ente, l’organo di revisione deve verificare che l’organo consiliare:

* conferisca il capitale di dotazione;
* determini le finalità e gli indirizzi che devono essere perseguiti;
* approvi gli atti fondamentali;
* eserciti la dovuta vigilanza;
* verifichi i risultati della gestione;
* provveda alla copertura degli eventuali costi sociali.

A tal fine, sono necessari e devono essere approvati dal suddetto organo, i seguenti documenti:

* il piano-programma;
* il budget economico almeno triennale.

L’organo di revisione è tenuto a mantenere in essere uno scambio periodico di informazioni con gli organi di controllo degli organismi partecipati. Vige l’obbligo, ai sensi del citato art. 239, c. 1, lett. b), n. 3, di esprimere il parere sulla proposta di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni da parte dell’ente, nel rispetto delle disposizioni di legge.

Ancora, l’organo di revisione deve **asseverare l’eventuale trasferimento**, ove previsto, **di risorse umane e finanziarie** e trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento della Funzione Pubblica e al Ministero dell’Economia e delle Finanze – Dipartimento RGS segnalando eventuali inadempimenti anche alle sezioni competenti della Corte dei Conti. È infine tenuto alla verifica del rispetto delle prescrizioni di cui all’art. 11 del TUSP[[96]](#footnote-96) in ordine agli organi di amministrazione e controllo, nonché sul rispetto della normativa in materia di anticorruzione e trasparenza.

L’organo di revisione, inoltre, deve verificare il rispetto dei contratti di servizio, con riferimento alle società *in-house* e a quelle partecipate dell’ente locale.

6.9.1 Asseverazione dei debiti e crediti nei confronti delle partecipate

Il D.Lgs. 22 gennaio 2016, n. 10 ha abrogato le disposizioni di cui all'art. 6, c. 4, D.L. 6 luglio 2012, n. 95, che prevedeva che: *“a decorrere dall'esercizio finanziario 2012, i Comuni e le Province (nel seguito anche “Enti Locali”) allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l'Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie”.*

Rimane, tuttavia, l’obbligo per l’ente di inserire nella relazione sulla gestione allegata al rendiconto l’informativa asseverata dai rispettivi organi di revisione, inerente agli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci tra ente e partecipate, così come previsto dall’art. 11, c. 6, lett. j), D.Lgs. n. 118/2011, coordinato con il D.Lgs. 10/08/2014, n. 126 e la L. 23/12/2014, n. 190.

Oggetto delle verifiche dell’organo di revisione è il prospetto contabile che evidenzia i crediti e i debiti reciproci risultanti dalla contabilità della partecipata dettagliati per tipologia. È opportuno che il prospetto contabile sia accompagnato da una nota esplicativa che indichi le finalità della sua redazione e i criteri contabili adottati, stanti i differenti criteri di redazione del bilancio che caratterizzano gli enti locali rispetto alle società partecipate.

L’organo di revisione, oltre ad asseverare le posizione debitorie e creditorie risultanti dalla contabilità dell’ente, deve accertarsi che gli organi di controllo degli organismi partecipati abbiano, a loro volta, trasmesso la propria asseverazione.

In caso di discordanze, l’ente è tenuto adottare i provvedimenti necessari a riconciliare le differenze riscontrate. In tale contesto l’organo di revisione deve valutare, qualora la discordanza risultasse dovuta al mancato impegno di risorse da parte dell’ente, i presupposti per l’attivazione della procedura di riconoscimento di debiti fuori bilancio.

6.10 Parere sulle proposte di ricorso all'indebitamento

La possibilità di ricorrere a forme di indebitamento e le prime limitazioni sono normate, *in primis*, a livello costituzionale. L’art. 119 della Costituzione, infatti, sancisce che “*I Comuni, le Province, le Città metropolitane e le Regioni hanno un proprio patrimonio, attribuito secondo i princìpi generali determinati dalla legge dello Stato. Possono ricorrere all'indebitamento* ***solo per finanziare spese di investimento****, con la contestuale definizione di piani di ammortamento e a condizione che per il complesso degli enti di ciascuna Regione sia rispettato l'equilibrio di bilancio. È esclusa ogni garanzia dello Stato sui prestiti dagli stessi contratti*”.

Il parere sulle proposte di indebitamento da sottoporre al consiglio rientra tra quelli obbligatori previsti dalla lett. b) del c. 1 dell’art. 239 del TUEL.

Il ricorso all’indebitamento deve essere accuratamente verificato da parte dell’organo di controllo a causa dei riflessi che esso determina sugli esercizi a venire per tutto l’arco temporale di durata del prestito. A tale proposito, è opportuno che la durata del finanziamento sia commisurata con il periodo di presunta utilità dell’investimento finanziato.

Le entrate derivanti da indebitamento hanno destinazione vincolata, come previsto dall’art. 202, c. 2 del TUEL.

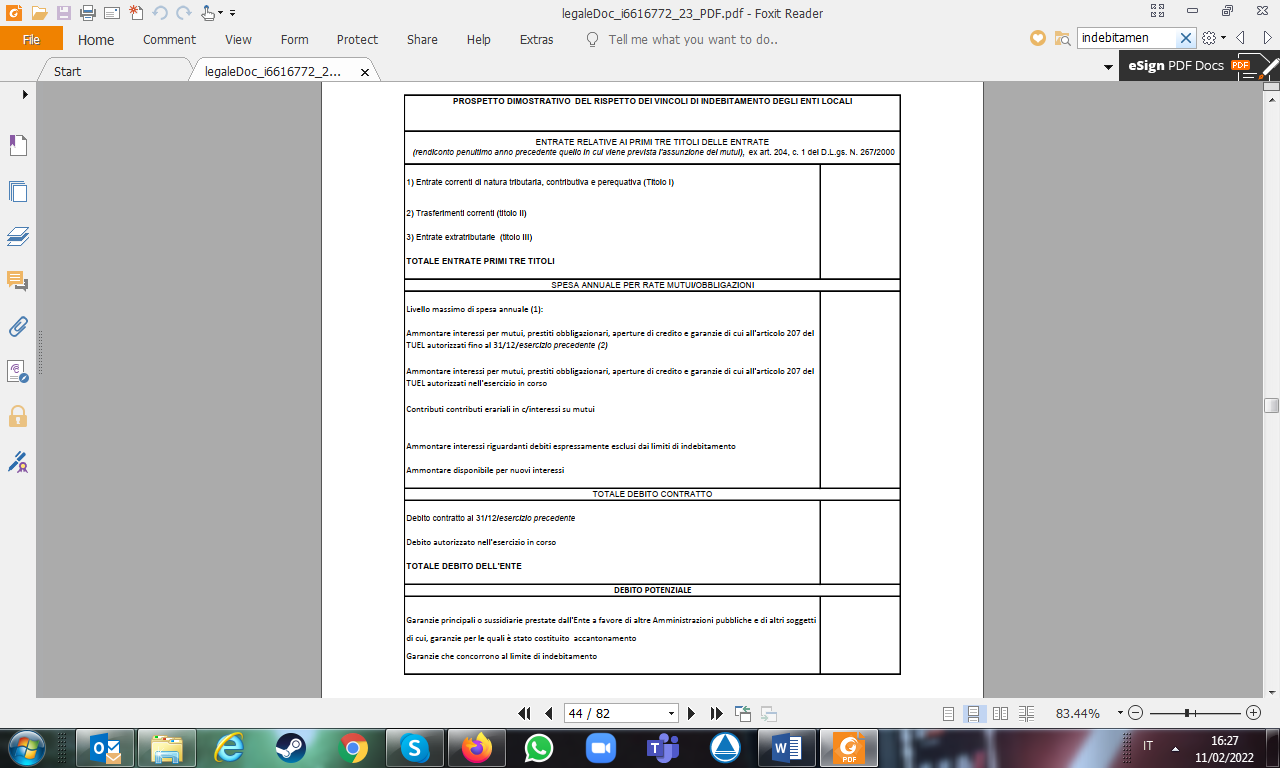
Gli enti locali non possono fare ricorso all’indebitamento per finanziare la ricapitalizzazione di aziende o società in perdita, poiché tali operazioni rientrano nella spesa corrente.

Affinché l’ente possa attivare un finanziamento occorre che siano rispettate le seguenti condizioni:

* avvenuta approvazione del bilancio annuale di previsione dell’esercizio in cui sono iscritti i relativi stanziamenti;
* avvenuta approvazione del rendiconto d’esercizio relativo al penultimo anno precedente quello in cui avviene la contrazione del mutuo.

Uno dei principali limiti al ricorso all’indebitamento è contenuto nell’art. 204 del TUEL e riguarda sia i mutui passivi che i prestiti obbligazionari e le aperture di credito. Ai sensi della predetta disposizione, come già ricordato, l’ente locale può assumere nuovi mutui o accedere ad altre forme di indebitamento se l’importo annuale degli interessi passivi sommato a quello delle altre forme di indebitamento già contratte, al netto dei contributi statali e regionali, non supera il 10% delle entrate relative ai primi 3 titoli delle entrate del rendiconto del penultimo anno precedente quello in cui viene prevista l'assunzione dei mutui. Percentuali differenti erano previste negli anni anteriori al 2015.

Il rispetto del limite di cui sopra è dimostrato attraverso il seguente prospetto:



Come sottolineano le Sezioni riunite della Corte dei Conti, con delibera n. 20/2019, l’art. 9. cc. 1 e 1-bis, L. n. 243/2012 delinea l’obbligo, per i comuni, di ottemperare al pareggio di bilancio assunto perentoriamente a presupposto per la contrazione di debito per investimenti.

I contratti di mutuo con enti diversi dalla Cassa Depositi e Prestiti e dall'Istituto per il credito sportivo, devono, a pena di nullità, essere stipulati in forma pubblica e contenere le seguenti clausole e condizioni:

* periodo di ammortamento di durata non inferiore a 5 anni;
* decorrenza dell'ammortamento al 1° gennaio dell'anno successivo a quello della stipula del contratto (in alternativa, la decorrenza dell'ammortamento può essere posticipata al 1° luglio seguente o al 1° gennaio dell'anno successivo e, per i contratti stipulati nel primo semestre dell'anno, può essere anticipata al 1° luglio dello stesso anno);
* rata di ammortamento comprensiva, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
* unitamente alla prima rata di ammortamento devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento gravati degli ulteriori interessi, al medesimo tasso, decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata. Qualora l'ammortamento del mutuo decorra dal 1° gennaio del secondo anno successivo a quello di stipula, gli interessi di preammortamento sono calcolati allo stesso tasso del mutuo dalla data di valuta della somministrazione al 31 dicembre successivo e sono versati dall'ente con la medesima valuta al 31 dicembre successivo;
* deve essere indicata la natura della spesa da finanziare e, ove necessario, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto definitivo o esecutivo;
* deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile ai mutui, determinato periodicamente dal MEF.

L’art. 113, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, riprendendo dispositivi che sono già stati considerati in precedenti occasioni, in conseguenza dell’emergenza epidemiologica causata dal virus COVID-19 nei primi mesi del 2020, prevedeva la possibilità per gli enti di effettuare operazioni di rinegoziazione o sospensione della quota capitale di mutui e altre forme di prestito contratto con le banche, gli intermediari finanziari e la Cassa Depositi e Prestiti, anche nel corso dell'esercizio provvisorio, mediante deliberazione dell'organo esecutivo, fermo restando l'obbligo di provvedere alle relative iscrizioni nel bilancio di previsione ovvero, in caso questo sia già stato approvato, mediante successiva variazione. In caso di adesione ad accordi promossi dall'Associazione Bancaria Italiana (ABI) e dalle associazioni degli enti locali, che prevedono la sospensione delle quote capitale delle rate di ammortamento in scadenza nell'anno 2020 dei finanziamenti in essere, con conseguente modifica del relativo piano di ammortamento, tale sospensione poteva avvenire anche in deroga all'art. 204, c. 2, del TUEL e all'art. 41, c. 2 e 2-bis, L. 28 dicembre 2001, n. 448, fermo restando il pagamento delle quote interessi alle scadenze contrattualmente previste.

La Cassa Depositi e Prestiti con propria circolare del 23 aprile 2020, n. 1300, ha reso nota la disponibilità a rinegoziare, per l’anno 2020, i prestiti in ammortamento al 1° gennaio 2020 concessi a comuni, province, città metropolitane, unioni di comuni, comunità montane che avessero già approvato il bilancio di previsione per il triennio 2020-2022, inclusi quelli già oggetto di precedenti programmi di rinegoziazione, aventi le seguenti caratteristiche:

* prestiti ordinari, a tasso fisso o variabile, e flessibili;
* oneri di ammortamento interamente a carico dell’Ente beneficiario;
* che fossero in ammortamento al 1° gennaio 2020, con debito residuo a tale data pari o superiore ad euro 10.000, e scadenza successiva al 31 dicembre 2020.

La proposta prevedeva, tra l’altro, lo slittamento del pagamento della rata semestrale di giugno al 31 luglio 2020, la sospensione per l’anno in corso del pagamento della quota capitale del primo semestre, la rideterminazione degli interessi e il pagamento della seconda rata semestrale, da effettuare entro dicembre, con una quota capitale pari allo 0,25% del debito residuo.

La richiesta di adesione doveva essere presentata entro il 3 giugno 2020.

L’art. 39, D.L. 30 dicembre 2019, n. 162, conv. L. 28 febbraio 2020, n. 8, prevedeva che “*I comuni, le province e le città metropolitane che abbiano contratto con banche o intermediari finanziari mutui in essere alla data del 30 giugno 2019, con scadenza successiva al 31 dicembre 2024 e con debito residuo superiore a 50.000 euro, o di valore inferiore nei casi di enti con un'incidenza degli oneri complessivi per rimborso di prestiti e interessi sulla spesa corrente media del triennio 2016-2018 superiore all'8 per cento, possono presentare al Ministero dell'economia e delle finanze, con le modalità e nei termini stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da adottare, previa intesa in Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, apposita istanza affinché tali mutui vengano ristrutturati dallo stesso Ministero, con accollo da parte dello Stato, al fine di conseguire una riduzione totale del valore finanziario delle passività totali a carico delle finanze pubbliche, ai sensi e per gli effetti dell'*[*articolo 1, commi 71 e seguenti, della legge 30 dicembre 2004, n. 311*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000164947ART71?pathId=fb82bab8d6524)”.

Specifiche norme agevolative sono, inoltre, previste per gli enti locali colpiti eventi sismici.

Oltre ai mutui, gli enti possono attivare altre forme di indebitamento, sottostando, ove compatibili, alle condizioni e limitazioni anzidette.

**Prestiti obbligazionari**

L’emissione di prestiti obbligazionari (BOC) da parte degli enti locali è disciplinata dall’art. 32, c. 2, lett. i), L. 8 giugno 1990 n.142 (che riguarda solo Comuni e Province) e nell’art.35, L. 23 dicembre 1994 n. 724 che ha esteso la facoltà a tutti gli enti territoriali.

Le province, i comuni, le unioni di comuni, le città metropolitane, le comunità montane, i consorzi tra enti locali territoriali e le regioni possono emettere prestiti obbligazionari destinati esclusivamente al finanziamento degli investimenti, escluso il finanziamento della spese parte corrente. La delibera dell'ente emittente di approvazione del prestito deve indicare l'investimento da realizzare.

L'emissione dei prestiti obbligazionari è subordinata alla condizione che l’ente, non si trovi in situazione di dissesto o in strutturalmente deficitarie.

Nessun prestito può comunque essere emesso se dal penultimo esercizio risulti un disavanzo di amministrazione e se non sia stato deliberato il bilancio di previsione.

La durata del prestito obbligazionario non può essere inferiore 5 anni.

Il rendimento effettivo lordo non può essere superiore, al momento della emissione, al rendimento lordo dei titoli di Stato di pari durata emessi nel mese precedente maggiorato di un punto.

Le emissioni obbligazionarie sono sottoposte al benestare preventivo della Banca d'Italia, che deve essere espresso entro 60 giorni dalla richiesta.

**Aperture di credito**

Le aperture di credito sono soggette agli stessi limiti operativi e di bilancio previsti per i mutui passivi e sono stipulate, a pena di nullità, in forma pubblica; al momento della stipula del relativo contratto, come per i mutui passivi, si assume l’accertamento di entrata e i relativi impegni di spesa che corrisponderanno a progetti definitivi ed esecutivi dell’opera da realizzare. Condizioni e clausole obbligatorie che devono essere contenute nei contratti sono:

* erogazioni, totali o parziali, dell'importo del contratto in base alle richieste di volta in volta inoltrate dall'ente e previo rilascio da parte di quest'ultimo delle relative delegazioni di pagamento;
* interessi riferiti ai soli importi erogati. L'ammortamento di tali importi deve avere una durata non inferiore a 5 anni con decorrenza dal 1° gennaio o dal 1° luglio successivi alla data dell'erogazione;
* rate di ammortamento comprensive, sin dal primo anno, della quota capitale e della quota interessi;
* unitamente alla prima rata di ammortamento delle somme erogate, devono essere corrisposti gli eventuali interessi di preammortamento, gravati degli ulteriori interessi decorrenti dalla data di inizio dell'ammortamento e sino alla scadenza della prima rata;
* deve essere indicata la natura delle spese da finanziare e, ove necessario, dato atto dell'intervenuta approvazione del progetto o dei progetti definitivi o esecutivi;
* deve essere rispettata la misura massima del tasso di interesse applicabile alle aperture di credito, determinato periodicamente dal MEF.

**Leasing finanziario**

Le operazioni di leasing finanziario costituiscono operazioni di indebitamento. Per il principio della prevalenza della sostanza sulla forma, il leasing finanziario ed i contratti assimilati costituiscono debito che finanzia l’investimento. Pertanto, il leasing finanziario e le operazioni assimilate sono registrate con le medesime scritture utilizzate per gli investimenti finanziati da debito[[97]](#footnote-97).

**Rilascio di fideiussioni**

Assimilato al ricorso all’indebitamento è il rilascio di fideiussioni da parte dell’ente a favore di terzi. In particolare, l’art. 207 del TUEL prevede che i comuni, le province e le città metropolitane possono rilasciare, a mezzo di deliberazione consiliare, garanzia fideiussoria per l'assunzione di mutui destinati ad investimenti e per altre operazioni di indebitamento contratte:

* da parte di aziende da essi dipendenti;
* da consorzi cui partecipano;
* dalle comunità montane di cui fanno parte;

che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito.

Anche a fronte di emissione di prestiti obbligazionari effettuate congiuntamente da più enti locali, gli enti capofila possono rilasciare garanzie fideiussorie riferite all'insieme delle operazioni stesse. La fideiussione può essere inoltre rilasciata a favore delle società di capitali, costituite ai sensi dell'art. 113, c. 1, lett. e) del TUEL, e a favore di terzi che possono essere destinatari di contributi agli investimenti finanziati da debito per l’assunzione di mutui destinati alla realizzazione o alla ristrutturazione di opere ai fini culturali, sociali o sportivi, su terreni di proprietà dell’ente, al ricorrere delle condizioni di cui all’art. 207, c.3 del TUEL.

**Lettere di patronage**

Come chiarito dalla Corte dei Conti, la lettera di patronage “forte” è assimilata ad una fideiussione e, pertanto, agli stessi limiti previsti dal TUEL per ricorrere all’indebitamento.

**Parere dell’organo di revisione**

L’organo di revisione è chiamato a formulare il proprio parere alle proposte di ricorso alle varie forme di indebitamento da sottoporre al consiglio dell’ente.

Il controllo deve avvenire nelle seguenti fasi:

* in sede di previsione: verificare ed attestare, nella formulazione del parere sul bilancio, il rispetto dei limiti di indebitamento, la corretta destinazione dei finanziamenti a spese di investimento e la compatibilità finanziaria degli oneri derivanti dall’ammortamento;
* in sede di gestione: verificare se gli atti di indebitamento rispettano le regole di legge e la corretta rilevazione contabile delle entrate e delle spese;
* in sede di rendicontazione: verificare ed attestare nella relazione il rispetto dei limiti e delle regole, la corretta rilevazione contabile e la quantificazione dell’eventuale avanzo vincolato.

6.11 Parere sulle proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa

Tra le numerose novità apportate dal D.L. n. 174/2012, un ulteriore compito viene affidato all’organo di revisione degli enti locali: quello di formulare proposte in materia di utilizzo di strumenti di finanza innovativa.

Nel recente passato i contratti finanziari derivati hanno causato in molti enti locali, anche di piccole dimensioni, forti squilibri economico-finanziari a causa dei *mark to market* negativi e *netting* di interessi sfavorevoli. Questo ha portato all’insorgenza di numerosi contenziosi con gli istituti di credito che hanno proposto le operazioni in derivati.

A fronte di questo scenario, il legislatore è intervenuto dapprima con il D.M. n. 389/2003 e, in seguito, con la L. n. 296/2006 e il D.L. n. 112/2008, introducendo nell’ordinamento degli enti pubblici alcuni principi fondamentali di coordinamento della finanza pubblica che assolvono a un duplice scopo:

* limitare l’autonomia degli enti nell’implementazione di strumenti derivati, soprattutto di carattere speculativo;
* monitorare i dati relativi alle operazioni in questione.

Ora, l’art. 62, c. 3, D.L. n. 112/2008, conv. L. n. 133/2008 e modificato dalla L. n. 147/2013, prevede espressamente che:*” Salvo quanto previsto ai successivi commi, agli enti di cui al comma 2 è fatto divieto di:*

1. *stipulare contratti relativi agli strumenti finanziari derivati previsti dall'articolo 1, comma 3, del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58;*
2. *procedere alla rinegoziazione dei contratti derivati già in essere alla data di entrata in vigore della presente disposizione;*
3. *stipulare contratti di finanziamento che includono componenti derivate.”*

Sono esclusi dal divieto:

* le estinzioni anticipate totali dei contratti derivati;
* le rassegnazioni dei contratti a controparti diverse nelle forme di novazioni soggettive senza modifica dei termini e condizioni finanziarie;
* le ristrutturazioni a seguito di modifica delle passività di riferimento esclusivamente nella forma di operazioni prive di componenti opzionali e volte a trasformare il tasso fisso in variabile e viceversa e con la finalità di mantenere la corrispondenza tra passività rinegoziata e la collegata operazione di copertura;
* i perfezionamenti di contratti di finanziamento che includono l’acquisto di *cap* da parte dell’ente;
* le cancellazioni dai contratti di eventuali clausole di risoluzione anticipata mediante regolamento per cassa nell’esercizio di riferimento;
* le cancellazioni dai contratti esistenti di componenti opzionali diverse dall’operazione *cap* di cui gli enti siano acquirenti, mediante regolamento per cassa nell’esercizio di riferimento.

Il contratto relativo a strumenti finanziari derivati o il contratto di finanziamento che include l'acquisto di *cap* da parte dell'ente, stipulato in violazione delle disposizioni sopra elencate è nullo. Il contratto è nullo anche qualora privo dell’attestazione del soggetto competente alla sottoscrizione dello stesso di presa conoscenza dei rischi e delle caratteristiche del contratto stesso.

La verifica principale dell’organo di revisione consta, pertanto, nell’appurare che l’ente **non effettui operazioni sui contratti derivati vietate** ai sensi delle norme anzidette. L’organo di revisione deve, altresì, valutare se le proposte di utilizzo di strumenti di finanza innovativa rappresentino o meno forme di investimento ed esprimere il proprio parere.

Il mancato rispetto di tali disposizioni deve essere segnalato da parte dell’organo di revisione alla competente sezione della Corte dei Conti.

6.12 Parere sulle proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni

Si parla di debiti fuori bilancio in riferimento a obbligazioni verso terzi per il pagamento di una determinata somma di danaro che grava sull’ente pubblico, assunte in violazione delle norme giuridiche e contabili che regolano i procedimenti di spesa. Si tratta pertanto di obbligazioni perfezionate dal punto di vista civilistico ma non previste in bilancio (e, quindi, non autorizzate).

Il TUEL prevede, per tali debiti, una procedura particolare per il loro riconoscimento, a condizione che rientrino, ai sensi dell’art. 194, in una delle seguenti casistiche:

* sentenze esecutive;
* copertura di disavanzi di consorzi, di aziende speciali e di istituzioni, nei limiti degli obblighi derivanti da statuto, convenzioni o atti costitutivi, purché sia stato rispettato l'obbligo di pareggio del bilancio previsto per tali enti ed il disavanzo derivi da fatti di gestione;
* ricapitalizzazione, nei limiti e nelle forme previste dal Codice Civile o da norme speciali, di società di capitali costituite per l'esercizio di servizi pubblici locali;
* procedure espropriative o di occupazione d'urgenza per opere di pubblica utilità;
* acquisizione di beni e servizi, in violazione degli obblighi di cui ai cc. 1, 2 e 3 dell'art. 191 del TUEL, nei limiti degli accertati e dimostrati utilità ed arricchimento per l'ente, nell'ambito dell'espletamento di pubbliche funzioni e servizi di competenza.

L’art. 1, c. 901, L. 30 dicembre 2018, n. 145 ha modificato l’art. 191 del TUEL, prevedendo che per i lavori pubblici di somma urgenza, cagionati dal verificarsi di un evento eccezionale o imprevedibile, la giunta, entro 20 giorni dall'ordinazione fatta a terzi, su proposta del responsabile del procedimento, sottopone al consiglio il provvedimento di riconoscimento della spesa con le modalità previste dall'art. 194, c. 1, lett. e), prevedendo la relativa copertura finanziaria nei limiti delle accertate necessità per la rimozione dello stato di pregiudizio alla pubblica incolumità. Il provvedimento di riconoscimento è adottato entro 30 giorni dalla data di deliberazione della proposta da parte della giunta, e comunque entro il 31 dicembre dell'anno in corso se a tale data non sia scaduto il predetto termine.

Per il pagamento dei debiti fuori bilancio, l'ente può provvedere anche mediante un piano di rateizzazione, della durata di 3 anni finanziari compreso quello in corso, convenuto con i creditori.

I debiti fuori bilancio possono essere saldati anche nel corso di più anni e tramite il ricorso a mutui da parte dell'ente comunale.

L’art. 4 del D.Lgs. 15 settembre 1997, n. 342, confluito nell’art. 191 del TUEL, ha introdotto il principio della validità del rapporto obbligatorio direttamente con l’amministrazione, a condizione che la prestazione o il bene fornito in violazione delle norme siano riconoscibili come dei debiti fuori bilancio ai sensi dell’art. 194. La ratio della disciplina è quella di garantire il riconoscimento di debiti per prestazioni e servizi resi in favore dell’ente locale che, benché privi di titolo, siano considerati utili per l’amministrazione. In carenza di tali presupposti, **il rapporto obbligatorio si instaura fra il fornitore e il soggetto che ha consentito la fornitura o prestazione.**

Quanto al procedimento per il riconoscimento del debito fuori bilancio, l’art. 194 stabilisce che la competenza spetta al consiglio, con deliberazione in sede di salvaguardia degli equilibri o con diversa periodicità stabilita dal regolamento di contabilità. La proposta di deliberazione per il riconoscimento dei debiti spetta al responsabile del servizio competente per materia che deve accertare l’effettiva sussistenza del debito e l’utilità che l’ente ne può trarre, nonché le fonti di finanziamento da utilizzare.

Per il ripiano dei debiti fuori bilancio, l’art. 193, c. 3 consente di utilizzare, per l’anno in corso e per i due successivi, le risorse generalmente previste per il ripristino degli equilibri di bilancio, ossia tutte le entrate e le disponibilità, per le spese correnti, ad eccezione di quelle provenienti dall'assunzione di prestiti e di quelle con specifico vincolo di destinazione, nonché i proventi derivanti da alienazione di beni patrimoniali disponibili e da altre entrate in c/capitale con riferimento a squilibri di parte capitale. Ove non possa provvedersi con le modalità sopra indicate è possibile impiegare la quota libera del risultato di amministrazione. Per il ripristino degli equilibri, in deroga all'[art. 1](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000488506ART1?pathId=9dda65be2a1b98), c. 169, L. 27 dicembre 2006, n. 296, l'ente può modificare le tariffe e le aliquote relative ai tributi di propria competenza.

Il riconoscimento di debiti fuori bilancio si configura come evento del tutto eccezionale dovendo essere, le spese dell’ente, di regola previste nel bilancio. È importante considerare, pertanto, la presenza di debiti fuori bilancio, molto spesso consistenti, al fine di determinare la buona gestione finanziaria ed economica dell’ente.

La procedura in commento richiede, a norma dell’art. 239, c. 1, lett. b), n. 6 del TUEL, il parere obbligatorio dell’organo di revisione. L’attività di verifica dell’organo di revisione, in questo caso, si conclude con il rilascio di un **parere sugli atti relativi alla copertura finanziaria** di tali debiti, esponendo le proprie valutazioni in merito alla possibilità di definire accordi transattivi e **verificando se i debiti fuori bilancio rientrino nelle tipologie riconoscibili** individuate dal TUEL. Esso deve, innanzitutto, accertare che le obbligazioni oggetto di analisi siano certe, liquide ed esigibili, nonché la loro riconducibilità alle fattispecie previste dall’art. 194 del TUEL.

In materia di transazioni, la giurisprudenza contabile, in merito alla necessità di acquisire il parere dell’organo di revisione, ne ha ritenuto obbligatorio il parere in tutte le transazioni che si concludano con l’approvazione da parte del consiglio comunale; tuttavia, anche in presenza di una transazione di importo consistente, pur non di competenza del consiglio comunale, ha ravvisato la necessita del parere dell’organo di revisione[[98]](#footnote-98).

Compete all’organo di revisione esprimere **un giudizio di congruità, coerenza e attendibilità contabile** riportando gli estremi dell’attività istruttoria svolta e le indicazioni per il rientro dell’obbligazione all’interno della contabilità dell’ente, previa verifica dell’effettiva copertura finanziaria, con particolare riferimento agli esercizi successivi al primo.

Qualora l’ente non vi abbia provveduto, inoltre, l’organo di **revisione deve comunicare la violazione alla competente procura della Corte dei Conti**, ai sensi dell’art. 23, c. 5, L n. 289/2002.

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

Il mancato rispetto del principio della competenza è un’irregolarità contabile. L’organo di revisione deve accertarsi che esso non derivi da una scelta consapevole di rinvio agli esercizi futuri di spese non finanziabili o tali da non fare rispettare i limiti.

6.13 Verifica sulla tempestività dei pagamenti

I ritardi cronici nei pagamenti della pubblica amministrazione rappresentano, ormai da tempo, un aspetto critico della liquidità delle imprese che intrattengono rapporti di fornitura con essa. L’introduzione di fattori limitativi alla possibilità di esborso per gli enti pubblici, quali il patto di stabilità, hanno, almeno in passato, ulteriormente inciso sulle tempistiche dei pagamenti. Per contenere il fenomeno, il legislatore è più volte intervenuto imponendo agli enti adempimenti finalizzati al monitoraggio e alla corretta gestione dei pagamenti dei debiti.

L’art. 9, c. 1, lett. a), D.L. 1 luglio 2009, n. 78, conv. L. 3 agosto 2009, n. 102, ha previsto che entro il 31 dicembre 2009 le pubbliche amministrazioni dovevano adottare le **opportune misure organizzative** per garantire il tempestivo pagamento delle somme dovute per somministrazioni, forniture ed appalti.

Le pubbliche amministrazioni sono obbligate, secondo quanto previsto dall’art. 8, c. 1, del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, conv. L. 23 giugno 2014, n. 89, a pubblicare ogni anno, entro il 31 gennaio dell’anno successivo a quello di riferimento, un indicatore annuale di tempestività dei pagamenti, nonché a pubblicare ogni trimestre, a partire dal 2015, un indicatore di tempestività dei pagamenti entro il trentesimo giorno dalla conclusione del trimestre di riferimento. Con D.P.C.M. del 22 settembre 2014 sono state indicate le modalità e i termini per la pubblicazione degli indicatori.

L'indicatore di tempestività dei pagamenti è calcolato come la somma, per ciascuna fattura emessa a titolo corrispettivo di una transazione commerciale, dei giorni effettivi intercorrenti tra la data di scadenza della fattura o richiesta equivalente di pagamento e la data di pagamento al fornitore moltiplicata per l'importo dovuto, rapportata alla somma degli importi pagati nel periodo di riferimento. In sintesi, l'indicatore è definito in termini di ritardo medio di pagamento ponderato in base all'importo delle fatture.

Sono esclusi dal calcolo i periodi in cui la somma era inesigibile essendo la richiesta di pagamento oggetto di contestazione o contenzioso.

L’organo di revisione deve effettuare le seguenti verifiche:

* vigilare sulla corretta applicazione delle norme finalizzate a garantire la tempestività dei pagamenti da parte delle amministrazioni pubbliche;
* verificare le attestazioni relative ai pagamenti effettuati dopo la scadenza dei termini previsti dal D.Lgs. 9 ottobre 2002, n. 231, nonché agli indicatori di tempestività;
* verificare, per gli enti che non hanno effettuato il passaggio a SIOPE+, la trasmissione alla piattaforma elettronica dei crediti commerciali delle comunicazioni relative al pagamento delle fatture;
* verificare l’attuazione da parte dell’ente delle misure sui pagamenti previste dalla L. n. 145/2018.

6.14 Parere sulle proposte di regolamento

I revisori, in base alle disposizioni normative, rilasciano il parere sui regolamenti adottati dall’ente concernenti la contabilità, il servizio di economato, il patrimonio e i tributi locali. I regolamenti interessati sono, a titolo esemplificativo:

* regolamento IMU;
* regolamento TASI (ora abolita);
* regolamento TARI;
* regolamento addizionale comunale IRPEF;
* regolamento imposta di soggiorno;
* regolamento imposta di pubblicità e pubbliche affissioni;
* regolamento occupazione suolo pubblico;
* regolamento per le entrate comunali;
* regolamento per la rateizzazione del pagamento delle entrate comunali;
* regolamento per l’adesione all’accertamento;
* regolamento sul diritto di interpello del contribuente.

La verifica deve essere effettuata sulla completezza del regolamento. Spetta all’organo di revisione verificare il rispetto dei principi quali l’adeguatezza, la semplificazione e la trasparenza.

6.15 Verifiche sul personale e la contrattazione integrativa decentrata

Il reclutamento del personale nelle pubbliche amministrazioni presuppone l’osservanza di un duplice sistema di vincoli normativi che disciplinano, da un lato, le possibilità di spesa e, dall’altro, le facoltà assunzionali.

In materia di personale la normativa sugli enti locali prevede una molteplicità di adempimenti e vincoli introdotti nel tempo da diversi interventi finalizzati, fondamentalmente, al contenimento della relativa spesa, quale elemento di “peso” nel complesso della spesa corrente pubblica. Gli enti pubblici sono, in genere, tenuti a concorrere al rispetto degli obiettivi di finanza pubblica anche mediante il contenimento delle spese del personale.

Le direttive attraverso le quali si sviluppa il contenimento della spesa del personale passano attraverso:

* la riduzione dell’incidenza della spesa per il personale e sul totale delle spese correnti;
* gli accorpamenti di uffici e funzioni e la riduzione delle posizioni dirigenziali;
* il contenimento della contrattazione integrativa.

L’organo di revisione deve verificare che il bilancio di previsione sia redatto nel rispetto dei vincoli di contenimento della spesa e che tali vincoli siano mantenuti durante l’esercizio in occasione delle variazioni di bilancio nonché, in definitiva, a consuntivo. In caso di mancato rispetto di uno o più vincoli tra quelli previsti, l’organo di revisione deve accertarsi che siano applicati i dispositivi sanzionatori previsti.

La normativa prevede diverse misure contenitive della dinamica retributiva e limitative delle possibilità assunzionali, nonché diversi strumenti di analisi e programmazione dell’impiego di personale. Si riassumono di seguito le principali.

Occorre preliminarmente chiarire la possibilità dell’ente di effettuare assunzioni di personale a qualsiasi titolo è generalmente subordinata al rispetto dei seguenti adempimenti:

* approvazione del programma triennale del fabbisogno del personale;
* verifica del piano delle performance;
* approvazione del piano triennale delle azioni positive;
* verifica dell’eventuale presenza di situazioni di soprannumero o eccedenza di personale;
* rispetto degli obblighi di certificazione dei crediti;
* rispetto dei termini previsti per l’approvazione del bilancio di previsione, del rendiconto e del bilancio consolidato;
* rispetto del termine di invio del conto annuale.

**Contenimento della spesa del personale e limiti alle assunzioni**

Le limitazioni alla spesa per il personale si intrecciano, ovviamente, con quelle relative alle possibilità di assunzione.

In relazione all’obiettivo di contenimento delle spese di personale l’organo di revisione è tenuto a concentrare le proprie verifiche:

* in sede di bilancio di previsione: sul rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale oltre che il rispetto tendenziale del limite nell’esercizio precedente;
* durante la gestione: sul permanere del rispetto programmatico del vincolo di contenimento delle spese di personale, soprattutto in relazione ai provvedimenti (come le variazioni di bilancio) che sono destinati a produrre un impatto su queste ultime;
* in sede di rendiconto: sull’effettivo rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale,  
  dandone atto nell’ambito della relazione al rendiconto prevista dall’art. 239 del TUEL;
* nell’esercizio successivo a quello di mancato rispetto del vincolo di contenimento delle spese di personale: sull’applicazione dei dispositivi sanzionatori previsti.

La verifica avviene mediante il confronto tra il valore storico dell’ammontare della spesa di personale sostenuta dall’ente locale, come risultante da documenti ufficiali dell’ente o dai documenti predisposti dall’organo di revisione e il valore conseguito dalla corrispondente grandezza dell’esercizio di riferimento, sulla base delle risultanze contabili.

L’organo di revisione svolge verifiche, anche su base campionaria, sia in relazione alla congruità delle componenti incluse sia in relazione all’attendibilità delle componenti escluse dalla determinazione quantitativa (ad esempio legate agli arretrati contrattuali ovvero alle spese etero-finanziate) oltre che alla loro conformità normativa.

**Programmazione triennale del fabbisogno di personale**

Le amministrazioni locali devono approvare un programma del fabbisogno di personale al fine di assicurare le esigenze di funzionalità e ottimizzazione delle risorse e garantire la qualità dei servizi resi, compatibilmente con le risorse finanziarie disponibili. Tale atto è ora confluito nel DUP.

L’art. 19, c. 8, L. 28 dicembre 2001, n. 448 richiede che l’organo di revisione accerti che i documenti di programmazione del fabbisogno del personale siano improntati al rispetto della riduzione complessiva della spesa di cui all’art. 39, L. 27 dicembre 1997, n. 449. In tale contesto, **l’organo di revisione deve appurare l’esistenza del piano e porre attenzione al fatto che il documento preveda la riduzione anzidetta**.

In sede di rendiconto deve essere riscontrato il raggiungimento dell’obiettivo.

L’adozione del Programma dei fabbisogni di personale deve precedere temporalmente la rideterminazione della dotazione organica e costituisce **presupposto imprescindibile al reclutamento di personale**. Si ricorda, infatti, che l’art. 6, c. 6, D.Lgs. n. 165/2001 **vieta l’assunzione di nuovo personale, compreso quello appartenente a categorie protette, in mancanza dell’atto di programmazione del fabbisogno del personale** e di quello della dotazione organica[[99]](#footnote-99).

Ciascuna amministrazione pubblica comunica entro 30 giorni dalla loro adozione, le informazioni contenute nei piani e i relativi aggiornamenti annuali al Dipartimento della funzione pubblica. In assenza di tale comunicazione, è fatto divieto alle amministrazioni di procedere alle assunzioni.

L’art. 17, c. 1, lett. d-bis), D.Lgs. n. 165/2001, inoltre, impone ai dirigenti, nell’ambito della programmazione triennale del fabbisogno di personale, la ricognizione del personale loro assegnato al fine di verificare eventuali fabbisogni ed eventuali sovrannumeri.

**Piano triennale delle azioni positive**

Il D.Lgs. n. 198/2006 e il D.M. 23 maggio 2007 prevedono che gli enti assicurino la rimozione degli ostacoli che impediscono la piena realizzazione di pari opportunità di lavoro tra donne e uomini. Tutte le amministrazioni dello Stato devono predisporre il piano triennale di azioni positive previsto dall'art. 48, D.Lgs. n. 198/2006. Il Piano individua misure "speciali" finalizzate ad eliminare, in un determinato contesto, le forme di discriminazione eventualmente rilevate.

Obiettivi generali delle azioni sono:

* garantire pari opportunità nell'accesso al lavoro, nella progressione di carriera, nella vita lavorativa, nella formazione professionale e nei casi di mobilità;
* promuovere il benessere organizzativo e una migliore organizzazione del lavoro che favorisca l’equilibrio tra tempi di lavoro e vita privata;
* promuovere, all'interno dell'amministrazione, la cultura di genere e il rispetto del principio di non discriminazione;
* promuovere l’inserimento delle donne nei settori e nei livelli professionali nei quali esse sono sottorappresentate.

**Ricognizione dotazioni organiche dirigenziali**

Il c. 221 dell’art. 1, L. n. 208/2015, impone agli enti locali la ricognizione delle dotazioni organiche dirigenziali al fine di eliminare eventuali duplicazioni.

**Trasferimenti di risorse**

Le amministrazioni che costituiscono società ed enti, comunque denominati, o assumono partecipazioni in società, apportando risorse umane e finanziarie, rideterminano la propria dotazione organica di conseguenza. In tali casi, come già accennato, **l’organo di revisione è chiamato ad asseverare il trasferimento delle risorse** umane e finanziarie, verificando che lo stesso non comporti un incremento della spesa e delle risorse umane in carico, e a trasmettere una relazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri – dipartimento RGS. È suo onere, inoltre, segnalare eventuali inadempimenti alla Corte dei Conti.

**Contrattazione integrativa decentrata**

La contrattazione collettiva determina i diritti e gli obblighi direttamente pertinenti al rapporto di lavoro, nonché le materie relative alle relazioni sindacali.

Le pubbliche amministrazioni attivano autonomi livelli di contrattazione collettiva integrativa, nel rispetto dell'art. 7, c. 5, D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165[[100]](#footnote-100), e dei vincoli di bilancio risultanti dagli strumenti di programmazione annuale e pluriennale di ciascuna amministrazione.

La contrattazione collettiva integrativa assicura adeguati livelli di efficienza e produttività dei servizi pubblici, incentivando l'impegno e la qualità della *performance*, destinandovi, per l'ottimale perseguimento degli obiettivi organizzativi ed individuali, una quota prevalente delle risorse finalizzate ai trattamenti economici accessori.

Gli enti locali possono destinare risorse aggiuntive alla contrattazione integrativa nei limiti stabiliti dalla contrattazione nazionale e nei limiti dei parametri di virtuosità fissati per la spesa del personale dalle vigenti disposizioni, in ogni caso nel rispetto degli obiettivi di finanza pubblica e di analoghi strumenti del contenimento della spesa.

**Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge,** con particolare riferimento alle disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori **è effettuato dall’organo di revisione dei conti.**

L’ipotesi di contratto deve essere corredata da una relazione tecnico-finanziaria ed una relazione illustrativa, utilizzando gli schemi appositamente resi disponibili tramite i rispettivi siti istituzionali dal Ministero dell'Economia e delle Finanze di intesa con il Dipartimento della funzione pubblica.

Il tutto deve essere **sottoposto entro 5 giorni all’organo di revisione** che, a sua volta, **deve esprimersi nei successivi 15 giorni**; solo in caso di assenza di rilievi da parte di questo, la giunta può autorizzare il presidente della delegazione trattante di parte pubblica a sottoscrivere il contratto[[101]](#footnote-101).

L’art. 40-bis, c. 5, D.Lgs. n. 165/2001, come modificato dal D.Lgs. n. 150/2009, prevede che gli enti trasmettano all’ARAN, per via telematica, entro 5 giorni dalla sottoscrizione, il testo contrattuale con allegata relazione tecnica ed illustrativa e con l’indicazione delle modalità di copertura dei relativi oneri. I predetti testi contrattuali sono anche trasmessi al CNEL.

Il mancato rispetto delle suddette disposizioni comporta il divieto di procedere a qualsiasi adeguamento delle risorse destinate alla contrattazione integrativa ai sensi dell’art. 40-bis, c. 7 del citato D.Lgs. n. 165/2001[[102]](#footnote-102).

Il c. 3 dello stesso art. 40-bis dispone l’obbligo da parte delle amministrazioni di cui all’art. 1, c. 2, D.Lgs. n. 165/2001 di trasmettere entro il 31 maggio di ogni anno alla Corte dei Conti, tramite il Ministero dell’Economia e delle Finanze - Dipartimento RGS, specifiche informazioni sulla contrattazione integrativa, certificate dagli organi di controllo interno, sulla base di un’apposita scheda predisposta dallo stesso Ministero.

Sono nulle le clausole contrattuali:

* contrastanti con i vincoli ed i limiti dei contratti nazionali;
* che disciplinano materie non espressamente delegate;
* che comportano oneri non previsti negli strumenti di programmazione annuale e pluriennale.

In merito alla costituzione del fondo, **l’organo di revisione deve effettuare la verifica del rispetto dei vincoli stabiliti nei CCNL**, in particolare per quanto riguarda le risorse stabili e le risorse variabili espressamente indicate nel CCNL del 2004. Deve pertanto verificare la correttezza della costituzione del fondo e delle variazioni a decorrere dal 2004 in relazione all’applicazione delle clausole contrattuali. L’organo di revisione vi provvede sulla base:

* della consistenza del fondo certificato nell’esercizio precedente;
* delle dinamiche caratterizzanti il personale rispetto all’esercizio precedente;
* dei vincoli in materia di risorse destinate al trattamento accessorio;
* delle direttive formulate dall’organo esecutivo.

Per gli enti strutturalmente **deficitari** o in **dissesto** le assunzioni di personale sono sottoposte al controllo della **Commissione per la stabilità finanziaria degli enti locali** (COSFEL), presso il Ministero dell’Interno, secondo il disposto dell’art. 243, c. 1, del TUEL.

La disposizione del c. 604 della legge di bilancio 2022 dà attuazione a quanto previsto dall’art. 3, c. 2, D.L. n. 80/2021, che ha introdotto un incremento delle risorse per i trattamenti accessori dei dipendenti pubblici rispetto a quelle destinate alla medesima finalità nel 2021. L’incremento è ammesso per i dipendenti degli enti locali a valere sui relativi bilanci. Per tutte le Amministrazioni, l’incremento è determinato mediante l’individuazione di una percentuale rispetto al monte salari 2018.

**Incarichi di collaborazione autonoma**

Per esigenze cui non possono far fronte con personale in servizio, le amministrazioni pubbliche possono conferire incarichi individuali, con contratti di lavoro autonomo, di natura occasionale o coordinata e continuativa, ad esperti di particolare e comprovata specializzazione anche universitaria. Si prescinde dal requisito della comprovata specializzazione universitaria in caso di stipulazione di contratti d'opera per attività che debbano essere svolte da professionisti iscritti in ordini o albi o con soggetti che operino nel campo dell'arte, dello spettacolo o dei mestieri artigianali, ferma restando la necessità di accertare la maturata esperienza nel settore[[103]](#footnote-103).

Non si possono assegnare incarichi di collaborazione in mancanza di approvazione del Piano delle *performance*.

Il ricorso a contratti di collaborazione coordinata e continuativa per lo svolgimento di funzioni ordinarie o l'utilizzo dei collaboratori come lavoratori subordinati è causa di **responsabilità amministrativa per il dirigente che ha stipulato i contratti**.

La legittimità della stipula di contratti di lavoro autonomo, di natura occasionale, con professionisti esterni è condizionata dai seguenti presupposti:

* l'oggetto della prestazione deve corrispondere alle competenze attribuite dall'ordinamento all'amministrazione conferente, ad obiettivi e progetti specifici e determinati e deve risultare coerente con le esigenze di funzionalità dell'amministrazione conferente;
* l'amministrazione deve avere preliminarmente accertato l'impossibilità oggettiva di utilizzare le risorse umane disponibili al suo interno;
* la prestazione deve essere di natura temporanea e altamente qualificata;
* non è ammesso il rinnovo; l'eventuale proroga dell'incarico originario è consentita, in via eccezionale, al solo fine di completare il progetto e per ritardi non imputabili al collaboratore, ferma restando la misura del compenso pattuito in sede di affidamento dell'incarico;
* devono essere preventivamente determinati durata, oggetto e compenso della collaborazione.

La Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l’Emilia Romagna, con delibera n. 241/2021 del 19 novembre 2021 ha ribadito che, nell’affidamento di incarichi di collaborazione, consulenza, ricerca e studio, va applicata, come regola generale, quella del confronto comparativo; uniche eccezioni, la precedente procedura andata deserta, l’unicità della prestazione sotto il profilo soggettivo, l’urgenza determinata da evento imprevedibile.

L’art. 7, c. 5-bis, come modificato dall’art. 1, c. 1131, lett. f) della legge di bilancio 2019, prevede che a decorrere dal 1° gennaio 2019 è fatto divieto alle amministrazioni pubbliche di stipulare contratti di collaborazione che si concretino in prestazioni di lavoro esclusivamente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione siano organizzate dal committente anche con riferimento ai tempi e al luogo di lavoro.

Con regolamento sono fissati i limiti, i criteri e le modalità per l'affidamento di incarichi di collaborazione autonoma, che si applicano a tutte le tipologie di prestazioni.

**Contratti di prestazione occasionale**

In aggiunta alle ordinarie forme assunzionali, le pubbliche amministrazioni possono fruire, sempre nel rispetto dei vincoli in materia di contenimento della spesa del personale, della disciplina inerente ai contratti di prestazione occasionale, prevista dall’art. 54-bis, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, conv. L. 21 giugno 2017, n. 96.

Si tratta dei contratti di prestazione occasionale (c.d. “*PrestO*”) e del “*Libretto famiglia*”, introdotti in sostituzione dei precedenti “*voucher lavoro*” rivolti ai soggetti che vogliono svolgere un’attività lavorativa in modo sporadico e saltuario.

E’, infatti, prevista anche per le pubbliche amministrazioni di cui all’art. 1, c. 2, D.L.gs. n. 165/2001, la possibilità di fare ricorso ai contratti di prestazione occasionale solo per esigenze temporanee ed eccezionali e per le seguenti specifiche attività previste dalla legge:

* progetti speciali destinati a specifiche categorie di soggetti in stato di povertà, di disabilità, di detenzione, di tossicodipendenza o di funzione di ammortizzatori sociali;
* per lo svolgimento di lavori di emergenza correlati a calamità o eventi naturali improvvisi;
* per attività di solidarietà, in collaborazione con altri enti pubblici e/o associazioni di volontariato;
* per l’organizzazione di manifestazioni sociali, sportive, culturali o caritative.

Con tale fattispecie l’utilizzatore può acquisire prestazioni di lavoro sporadico di modesta entità, rispettando i seguenti limiti economici stabiliti dalla legge, riferiti all’anno civile di svolgimento dell’attività lavorativa:

* per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, compensi d’importo complessivo non superiore a € 5.000;
* per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori, compensi d’importo complessivo non superiore a € 5.000;
* per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, a compensi di importo non superiore ad € 2.500;
* per ciascun prestatore, per le attività di cui al D.M. Interno 8 agosto 2007, svolte nei confronti di ciascun utilizzatore di cui alla L. 23 marzo 1981, n. 91, compensi di importo complessivo non superiore a € 5.000.

Gli importi, da intendersi al netto dei contributi, dei premi assicurativi e dei costi di gestione, sono esenti da imposizione fiscale.

Alle pubbliche amministrazioni non si applica il divieto di utilizzo del contratto di prestazione occasionale che la norma prevede per i datori di lavoro in genere con più di 5 dipendenti a tempo indeterminato. Le stesse non sono neanche sottoposte alle sanzioni cui incorrono i datori di lavori privati in caso di utilizzo non conforme alla legge delle prestazioni di lavoro occasionale e al superamento del limiti di durata del rapporto stesso.

**Divieto di assorbimento del personale a seguito di reinternalizzazione di servizi**

Le pubbliche amministrazioni che reinternalizzano servizi non possono procedere all’assorbimento automatico del personale direttamente assunto dalle partecipate. Tale principio, più volte ribadito dalla Corte Costituzionale[[104]](#footnote-104), è stato riaffermato dalla Corte dei Conti, da ultimo con la Deliberazione n. 10/2017/PAR della sezione di controllo per la regione Valle d’Aosta, in base alla quale non trova applicazione il disposto di cui all’art. 31, D.Lgs. 30/03/2001, n. 165[[105]](#footnote-105) in caso di reinternalizzazione di servizi appaltati a società partecipata, ancorché con requisiti di società *in house*. L’ente non ha la facoltà di assorbire automaticamente il personale ivi impiegato in quanto tale comportamento si pone in contrasto con il disposto dell’art. 97, c. 4 della Costituzione, che prevede l’accesso agli impieghi della pubblica amministrazione unicamente mediante concorso. Secondo la Corte, il mancato ricorso a tale forma di reclutamento del personale non trova, nella specie, alcuna peculiare e straordinaria ragione giustificatrice, tanto da risolversi in un privilegio indebito per i soggetti che possono beneficiarne. La partecipazione di un ente pubblico, anche totalitaria, al capitale sociale della società titolare del servizio reinternalizzato non consentirebbe l’attribuzione della natura pubblicistica alla società e, conseguentemente, ai contratti di lavoro dalla stessa instaurati con i propri dipendenti.

Fanno eccezione, secondo le conclusioni della Corte, i soggetti già dipendenti della pubblica amministrazione che ha esternalizzato il servizio, nonché provenienti da altre pubbliche amministrazioni.

**Nuove misure in attuazione del PNRR**

Il D.L 9 giugno.2021, n. 80, conv. L. 6 ottobre 2021, n. 113, recante “*Misure urgenti per il rafforzamento della capacità amministrativa delle pubbliche amministrazioni funzionale all'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e per l'efficienza della giustizia*”, ha introdotto misure al fine di accelerare e snellire il processo di reclutamento di personale, con prevedibili notevoli benefici per gli enti, sia in termini di **risparmio di spesa** che **di tempo** per espletare le procedure concorsuali ordinarie, consentendo così agli stessi di attingere nuove risorse umane attraverso “*Elenchi di Idonei*” per assunzioni a tempo indeterminato e determinato, per vari profili professionali e categorie, anche in assenza del piano del fabbisogno di personale.

In particolare, l’art. 3-bis sancisce che: “*Gli enti locali possono organizzare e gestire in forma aggregata, anche in assenza di un fabbisogno di personale, selezioni uniche per la formazione di elenchi di idonei all'assunzione nei ruoli dell'amministrazione, sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato, per vari profili professionali e categorie, compresa la dirigenza […]”.* In seguito, poi, *“[…] Gli enti locali aderenti attingono agli elenchi di idonei di cui al comma 1 per la* ***copertura delle posizioni programmate*** *nei rispettivi piani dei fabbisogni di personale, in assenza di proprie graduatorie in corso di validità. Gli enti locali interessati procedono alle assunzioni, previo interpello tra i soggetti inseriti negli elenchi, ogniqualvolta si verifichi la necessità di procedere all'assunzione di personale in base ai documenti programmatori definiti dal singolo ente […].*

L’ente interessato all'assunzione deve interpellare i soggetti inseriti negli elenchi al fine di verificarne la disponibilità all'assunzione e, in presenza di più soggetti interessati, procedere ad effettuare una **prova selettiva scritta o orale** diretta a formulare una graduatoria di merito da cui attingere per la copertura del posto disponibile.

Gli adempimenti relativi alla formazione degli elenchi possono essere gestiti congiuntamente dagli enti.

Gli stessi elenchi possono essere utilizzati per la copertura, con assunzioni a tempo indeterminato o a tempo determinato, dei posti che si rendono vacanti in organico a causa del passaggio diretto di propri dipendenti presso altre amministrazioni.

Le procedure selettive sono soggette alle forme pubblicitarie previste dalla legislazione vigente.

6.16 Vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica

Il controllo contabile è l'insieme di operazioni con le quali i revisori verificano gli atti dell'ente, alla luce delle norme di legge, di statuto, del regolamento di contabilità e dei principi contabili. Esso è realizzato in modo sistematico e duraturo, mediante attività ed operazioni aventi ad oggetto atti e documenti prodotti dall'ente che hanno contenuto e rilevanza relativamente alla contabilità pubblica e sugli adempimenti obbligatori da un punto di vista contabile, per intercettare fattori critici quali, ad esempio:

* l’esecuzione di spese senza copertura finanziaria o senza assunzione dell’impegno;
* l’irregolare tenuta della contabilità;
* le variazioni al bilancio di giunta non sottoposte a ratifica del consiglio;
* l’evidente mancata attendibilità delle previsioni di entrata e sottostima delle spese;
* la mancanza di pareri sugli atti amministrativi;
* la gestione provvisoria non autorizzata;
* l’utilizzo di entrate con vincolo di destinazione per scopi diversi;
* il mancato rispetto del limite di anticipazione di tesoreria e per il ricorso all’indebitamento;
* la mancata adozione dei piani economico-finanziari quando previsti;
* la mancata resa del conto degli agenti contabili;
* la mancata predisposizione nei termini dello schema di bilancio e di rendiconto da parte della giunta;
* il mancato rispetto dei termini per l’approvazione del bilancio e del rendiconto;
* la mancata adozione dei provvedimenti di ripiano del disavanzo e del riequilibrio della gestione;
* l’esistenza di debiti fuori bilancio senza provvedimento di copertura;
* l’esistenza di gestioni fuori bilancio;
* la mancata tenuta degli inventari;
* la mancata adozione della delibera di dissesto;
* la violazione di norme fiscali, previdenziali ed assicurative sanzionabili;
* la mancata applicazione delle sanzioni sul mancato rispetto del patto di stabilità o dell’equilibrio fra entrate e spese finali;
* il mancato rispetto della normativa sui limiti alle assunzioni del personale;
* il mancato rispetto dei vincoli di spesa sul personale e nella contrattazione decentrata integrativa;
* il mancato rispetto della normativa contrattuale e delle procedure di aggiudicazione che possano inficiare la *“par condicio”* dei concorrenti;
* la rilevazione di reati commessi durante la gestione;
* il mancato rispetto del principio della competenza finanziaria potenziata;
* la mancata informazione sull’esistenza dei debiti fuori bilancio o di passività potenziali e probabili;
* la mancata regolarizzazione di ordinazioni per lavori pubblici di somma urgenza;
* i maggiori oneri per ritardati pagamenti non giustificati.

L’art. 239, c. 1, lett. c) del TUEL consente l’esercizio dell’azione di vigilanza mediante tecniche motivate di campionamento. Questo implica che la tecnica di campionamento deve essere motivata e può essere di carattere soggettivo ovvero statistico, ferma restando la necessità che la formazione del campione avvenga secondo criteri razionali. L’obiettivo del revisore è quello di conseguire elementi ragionevoli in base ai quali trarre conclusioni sulla popolazione della quale il campione è rappresentativo.

L’organo di revisione effettua controlli periodici secondo un programma rivolto all’intera durata del proprio mandato esercitando un controllo concomitante della gestione.

Il controllo contabile è volto a:

* verificare il rispetto della legge, dello statuto e dei regolamenti nella tenuta della contabilità;
* verificare il rispetto dei principi contabili elaborati ed approvati, sia in materia di contabilità pubblica, sia di contabilità del sistema privato;
* verifica in ordine ai metodi, alle tecniche e alle procedure di rilevazione contabile dei fatti amministrativi di esercizio dell’ente.

Le verifiche sulla regolarità contabile devono essere maggiormente attenzionate dall’organo di controllo qualora si rilevi:

* un saldo di cassa modesto;
* un risultato di amministrazione modesto o negativo;
* un ripetuto utilizzo dell’anticipazione di tesoreria;
* un disequilibrio consolidato della parte corrente del bilancio;
* un’anomala modalità di gestione dei servizi per conto terzi;
* un aumento non giustificato delle spese in favore dei gruppi consiliari e degli organi istituzionali.

6.16.1 Gestione delle entrate

L'organo di revisione deve verificare la gestione complessiva delle entrate, anche mediante verifiche a campione, nel corso dell’esercizio, al fine di appurare:

* che l'attività di accertamento delle entrate venga effettuata correttamente, nei tempi e nei modi previsti;
* l'andamento complessivo delle entrate, per tenere sotto controllo gli equilibri generali del bilancio, che possono risultare compromessi in presenza di entrate tendenzialmente inferiori rispetto alle previsioni.

È necessario tener presente che l'andamento di talune entrate può essere verificato mensilmente, mentre per altre è necessario attendere determinate scadenze (es. IMU) o eventuali comunicazioni di soggetti terzi che vanno verificate (es. trasferimenti erariali o regionali, addizionale IRPEF) oppure, ancora, specifiche attività quali, ad esempio:

* la predisposizione di ruoli;
* l’effettuazione di conteggi;
* l’invio di bollettini;
* il rilascio di concessioni;
* la notifica di verbali.

La verifica da parte dell'organo di revisione non deve limitarsi al semplice dato contabile, ma riguardare, sia pure a livello di controlli su base campionaria, anche le singole attività che determinano le diverse entrate, al fine di evidenziare se si registrano ritardi, inadempienze, ecc.

Sulla base dei predetti principi, l'organo di revisione deve altresì appurare, a fine esercizio, il corretto  
accertamento dei residui attivi.

La verifica sulla corretta applicazione dei principi contabili deve concernere:

* l’accertamento integrale delle entrate di dubbia esigibilità a fronte dello stanziamento del FCDE;
* l’accertamento dell’entrata nel momento in cui l’obbligazione è perfezionata, con imputazione all’esercizio in cui viene a scadere;
* che non siano riferite all’esercizio finanziario entrate future;
* che sia effettuata la registrazione nelle scritture contabili di tutte le entrate, comprese quelle che non generano movimenti di cassa, al fine di rilevare gli aspetti economico-patrimoniali;
* che siano distinte le entrate ricorrenti da quelle non ricorrenti;
* che l’accertamento sia effettuato dal responsabile del servizio cui è affidata la gestione dell’entrata;
* che siano verificate le ragioni del mantenimento del credito.

Nella verifica della fase della riscossione, l’organo di revisione, deve appurare, tra l’altro:

* che gli ordinativi di incasso siano imputati contabilmente all’esercizio in cui il tesoriere ha incassato le relative entrate, anche se la comunicazione è pervenuta all’ente nell’esercizio successivo;
* che l’ente proceda alla regolarizzazione dell’incasso entro 60 giorni dalla comunicazione e, comunque, entro i termini previsti per la resa del conto del tesoriere;
* che sia rispettato il vincolo autorizzatorio dello stanziamento per gli incassi derivanti dalle accensioni di prestiti;
* che sia rispettato il vincolo di imputazione provvisoria degli incassi in attesa di regolarizzazione delle partite di giro;
* che gli incaricati interni versino le somme riscosse presso la tesoreria dell’ente con la cadenza stabilita dal regolamento di contabilità, non superiore a 15 giorni lavorativi.

Per quanto riguarda le somme non riscosse (residui attivi), l’organo di revisione verifica:

* che ogni responsabile del servizio verifichi l’esigibilità dei residui attivi in sede di riaccertamento;
* che le dichiarazioni di inesigibilità siano motivate;
* che i residui attivi di dubbia esigibilità stralciati siano rilevati nelle scritture economico-patrimoniali e riportati nell’apposito allegato al rendiconto e siano aggiornati ogni anno;
* che i crediti non siano prescritti;
* la correttezza delle azioni poste in essere per il recupero delle somme dopo la scadenza.

6.16.2 Gestione delle spese

La fase di maggior rilievo nel processo di gestione della spesa è indubbiamente quella dell’impegno. L’attenzione dell’organo di revisione deve soffermarsi principalmente sulle modalità con cui gli impegni sono assunti, tenendo conto delle disposizioni normative e del regolamento di contabilità.

Nel corso dell'esercizio, è anche possibile la cosiddetta "prenotazione d'impegno", con la quale, in presenza di procedure in via di espletamento, si crea un vincolo su un determinato stanziamento di bilancio, in attesa che si determinino i presupposti per l'assunzione di un formale impegno di spesa.

L’organo di revisione deve controllare, anche a campione, la regolarità delle procedure per la contabilizzazione delle spese in conformità alle disposizioni di legge, dei principi e alle norme regolamentari. In particolare, l’organo di revisione deve verificare che:

* non vengano assunti i cosiddetti "impegni di massima" (vale a dire, meri accantonamenti di somme  
  per tranquillità e comodità dei funzionari);
* con un unico provvedimento non venga impegnato l'intero stanziamento di bilancio (facendo confusione tra previsione e impegno di spesa), salvo i casi in cui questo è necessario per ragioni obiettive;
* l'andamento delle singole voci della spesa sia in linea con le relative previsioni, in modo da tenere sotto controllo gli equilibri generali del bilancio che possono risultare compromessi in presenza di spese tendenzialmente superiori a quanto previsto inizialmente.

Ogni provvedimento che comporti impegno di spesa deve ottenere il visto di regolarità contabile del responsabile del servizio finanziario.

Oggetto di particolare attenzione per l’organo di revisione sono anche le determine e delibere che prevedono impegni di spesa. Su tali atti, i revisori devono verificare:

* che siano riferite all’esercizio solo le spese per le quali è venuta a scadere nello stesso la relativa obbligazione giuridica;
* che siano registrate tutte le spese, comprese quelle che non determinano movimenti di cassa effettivi, al fine della rilevazione degli effetti economico-patrimoniali;
* che gli atti di impegno contengano anche la trattazione degli effetti economico-patrimoniali;
* la decadenza a fine anno delle prenotazioni di impegni relativi a procedure in via di espletamento per le quali non sia stata assunta dall’ente locale l’obbligazione di spesa verso i terzi;
* che l’attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti riporti gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate che costituiscono la copertura e la loro classificazione in bilancio;
* nel caso di acquisizione di un investimento già realizzato, con pagamento frazionato negli esercizi successivi, che la spesa sia registrata con imputazione per l’intero importo all’esercizio in cui il bene entra nel patrimonio dell’ente;
* che nell’ipotesi di lavori pubblici di somma urgenza siano rispettate le norme dell’ordinamento;
* che non siano assunti impegni per gli esercizi del bilancio successivi a quello di competenza al di fuori dei casi contemplati dall’ordinamento;
* che non siano assunti impegni sugli esercizi non considerati nel bilancio, fatta eccezione dei casi previsti dall’ordinamento.

Per quanto attiene alle procedure di liquidazione e pagamento delle spese, l’organo di revisione deve porre in essere verifiche atte ad appurare:

* che la liquidazione sia effettuata tempestivamente dall’ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa;
* che sia disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore;
* il contenuto obbligatorio dei mandati di pagamento;
* che i pagamenti effettuati dal tesoriere in assenza della preventiva emissione del mandato di pagamento siano limitati ai casi previsti dall’ordinamento;
* che le regolarizzazioni dei pagamenti siano effettuate nel termine di 30 giorni e comunque entro la chiusura dell’esercizio.

Procedendo, sempre su base campionaria, l’organo di revisione deve verificare che sui titoli di spesa dei documenti di bilancio siano stati riportati i codici gestionali previsti dalla normativa contabile. Gli enti locali devono garantire una corretta applicazione della codifica su ogni titolo di spesa, evitando l’adozione del criterio della prevalenza, regolarizzando le operazioni effettuate in assenza di titolo e non imputando provvisoriamente ai capitoli dei servizi conto terzi.

Per quanto attiene le somme impegnate e non pagate entro la fine dell’esercizio, che generano residui passivi, le verifiche devono essere mirate ad accertare:

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

Nelle ipotesi in cui l’acquisizione di beni o servizi sia avvenuta in violazione dei principi contabili inerenti all’assunzione degli impegni, si verifica la presenza di debiti fuori bilancio di cui all’art. 194 del TUEL e la correlativa spesa può essere dichiarata legittima con deliberazione consiliare nei limiti degli accertati e dimostrati utilità e arricchimento per l’ente.

6.16.3 Vigilanza sull'attività contrattuale

La vigilanza sull’attività contrattuale è disciplinata dal c.1, lett. c) dell’art. 239 del TUEL.

L’art. 192 del TUEL prevede che la stipulazione dei contratti debba essere preceduta da apposita determinazione del responsabile del procedimento di spesa indicante:

* il fine che con il contratto si intende perseguire;
* l’oggetto del contratto, la sua forma e le clausole ritenuti essenziali;
* le modalità di scelta del contraente ammesse dalle disposizioni vigenti in materia di contratti delle pubbliche amministrazioni.

Con la determinazione a contrarre sono indicate le condizioni di legittimità della procedura di spesa prevista per i contratti passivi allo scopo di evitare l’avvio di procedure in assenza delle necessarie risorse. Allo scopo, ad ogni dirigente, responsabile del procedimento di spesa, sono assegnate, sulla base del PEG, le risorse per l’attività contrattuale dell’ente in attuazione degli obiettivi prefissati in sede di programmazione.

L’attività di verifica dell’organo di revisione può essere ricondotta a tre fasi di controllo:

* **controllo precedente**: relativo al monitoraggio sull'effettiva esistenza del bisogno di procedere  
  all'acquisto di quel bene o servizio e sulle procedure di scelta del contraente;
* **controllo concomitante**: relativo alla vigilanza sulla regolarità di tutti gli atti e procedure relative alla stipula del contratto;
* **controllo successivo**: dato dall'attività di verifica sulla gestione da parte dell'ente del contratto stesso e dei rapporti con la controparte.

In generale, l’organo di revisione dovrebbe soprattutto verificare che in ogni contratto sia:

* indicato il responsabile del procedimento;
* indicato il termine entro cui devono essere completati gli adempimenti contrattuali;
* previste penali da applicarsi in caso di ritardato adempimento degli obblighi contrattuali;
* prevista, a tal fine, una congrua fideiussione (di norma il 10% del valore del contratto) a carico del fornitore e che questa contenga sempre la clausola di rinuncia al beneficio della preventiva escussione del debitore principale e la sua operatività entro 15 giorni a semplice richiesta scritta dell'amministrazione;
* indicato il termine entro cui l'amministrazione deve effettuare il pagamento delle proprie obbligazioni;
* assente la clausola compromissoria di arbitrato.

**Controlli sulle opere pubbliche**

Il settore dei lavori pubblici è quello dove operare le verifiche con maggiore accuratezza, stante la sua rilevanza sia in termini di qualità che di quantità della spesa.

In particolare, per quanto riguarda i contratti per la realizzazione di opere pubbliche, è opportuno verificare che:

* nel bando di gara sia previsto l'obbligo di dichiarare, già in sede di presentazione dell'offerta (pena l'esclusione dalla gara), che l'appaltatore ha preso visione di tutti gli elaborati progettuali, nonché del luogo dell'intervento, delle condizioni di accesso e di tutto ciò che può consentire l'immediata esecuzione dell'opera;
* sia previsto il termine entro cui, dopo l'aggiudicazione dell'appalto, debba procedersi alla stipula del contratto, nonché il termine entro cui, dopo la stipula del contratto, debba procedersi alla consegna dei lavori ed all'inizio dei medesimi;
* sia indicato il cronoprogramma dell'intervento, con l'indicazione del termine entro cui devono essere completate le fasi della lavorazione, nonché delle penali applicabili in caso di immotivato ritardo;
* il rispetto del disposto del D.Lgs. n. 50/2016 e delle altre normative in materia di appalti pubblici.

La verifica a campione delle procedure di gara e delle fasi del correlato procedimento di aggiudicazione rientra nella funzione di vigilanza sulla regolarità gestionale dell’attività contrattuale del Comune.

**Programma triennale ed elenco annuale dei lavori pubblici**

Le amministrazioni aggiudicatrici adottano il programma triennale dei lavori pubblici, nonché i relativi aggiornamenti annuali. Il programma è approvato nel rispetto dei documenti programmatori e in coerenza con il bilancio, secondo le norme che disciplinano la programmazione economico-finanziaria.

A norma dell’art. 21, D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50, il programma triennale dei lavori pubblici e i relativi aggiornamenti annuali, ora contenuti nel DUP, contengono i lavori il cui valore stimato sia pari o superiore a € 100.000 e indicano i lavori da avviare nella prima annualità; per questi deve essere riportata l'indicazione dei mezzi finanziari stanziati in bilancio, ovvero disponibili in base a contributi o risorse dello Stato, delle regioni a statuto ordinario o di altri enti pubblici.

Per i lavori di importo pari o superiore a 1.000.000 euro, ai fini dell'inserimento nell'elenco annuale, le amministrazioni aggiudicatrici approvano preventivamente il progetto di fattibilità tecnica ed economica.

Nell'ambito del programma, le amministrazioni aggiudicatrici individuano anche i lavori complessi e gli interventi suscettibili di essere realizzati attraverso contratti di concessione o di partenariato pubblico privato.

Nell'elencazione delle fonti di finanziamento sono indicati anche i beni immobili disponibili che possono essere oggetto di cessione.

Gli importi inclusi nello schema relativi ad interventi con onere a carico dell’ente devono trovare riferimento nel bilancio di previsione e nel cronoprogramma dei pagamenti e devono risultare compatibili con le previsioni dei pagamenti del titolo II indicate nel bilancio di cassa.

Il D.M. Infrastrutture e Trasporti 16 gennaio 2018, n. 14 regolamenta le procedure per la redazione e la pubblicazione del programma triennale dei lavori pubblici, in attuazione dell’art. 21, c. 8, D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50. In particolare, esso prevede l’adozione del programma triennale dei lavori pubblici sulla base di schemi-tipo allegati al decreto stesso riportando, per ciascun lavoro, l’importo complessivo stimato necessario per la realizzazione del lavoro, comprensivo delle forniture e dei servizi connessi alla realizzazione dello stesso; nell’elenco annuale, il riporto dell’importo complessivo del relativo quadro economico. Il programma triennale è redatto ogni anno, scorrendo l’annualità pregressa e aggiornando i programmi precedentemente approvati, evidenziando la priorità dei lavori.

Il programma triennale e l’elenco annuale sono pubblicati sul profilo del committente.

Si segnala che il Ministero dello Sviluppo Economico ha pubblicato nel 2017 un vademecum indirizzato ai revisori e ai sindaci designati dal Ministero dell’Economia e delle Finanze presso enti e organismi pubblici, che può costituire un utile riferimento anche per i revisori degli enti locali in ordine alle verifiche sull’attività contrattuale dell’ente.

6.16.4 Vigilanza sull'acquisizione di beni e servizi

Negli ultimi decenni il settore dei contratti pubblici è stato caratterizzato da profondi cambiamenti di tipo normativo, sia a livello comunitario sia a livello nazionale. Le direttive principali attraverso cui si snodano le normative che man mano si susseguono e sovrappongono sono:

* il contenimento degli sprechi che avvengono nell’acquisizione di beni e servizi da parte della pubblica amministrazione;
* semplificare e rendere più rapide e trasparenti le procedure degli acquisti pubblici, attraverso la diffusione e l'utilizzo delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione.

A norma dell’art. 21, c. 6, D.Lgs. n. 50/2016, le amministrazioni aggiudicatrici sono tenute ad adottare anche un programma biennale degli acquisti di beni e servizi. Il programma biennale e i relativi aggiornamenti annuali contemplano gli acquisti di beni e di servizi di importo unitario stimato pari o superiore a 40.000 euro.

Il programma evidenzia gli importi degli acquisti di forniture e servizi risultanti dalla stima del valore complessivo, ovvero, per gli acquisti di forniture e servizi ricompresi nell’elenco annuale, gli importi del prospetto economico delle acquisizioni medesime. È redatto ogni anno, scorrendo l'annualità pregressa ed aggiornando i programmi precedentemente approvati.

Anche per quanto attiene il programma biennale degli acquisti e delle forniture e servizi e i relativi elenchi e aggiornamenti annuali, il D.M. Infrastrutture e Trasporti n. 14/2018 stabilisce l’adozione sulla base degli schemi-tipo allegati allo stesso.

l programma biennale di forniture e servizi, nonché i relativi aggiornamenti annuali, sono pubblicati sul profilo del committente, sul sito informatico del Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti e dell'ANAC[[106]](#footnote-106).

L’art. 9, c. 5 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla L. 23 giugno 2014, n. 89, ha previsto l’obbligo a carico delle regioni di costituire, entro il 31 dicembre 2014, i soggetti aggregatori e, il successivo c. 6, in alternativa, di stipulare con il MEF apposite convenzioni per regolare i rapporti con Consip[[107]](#footnote-107), quale centrale di committenza per i soggetti del territorio regionale.

Si configura, pertanto, un obbligo generalizzato, in capo alle amministrazioni dello Stato, di approvvigionarsi facendo ricorso alle convenzioni della Consip, per qualunque categoria merceologica: la normativa in materia individua alcune tipologie di beni e di servizi per le quali le amministrazioni statali centrali e periferiche sono tenute a ricorrere alla Consip S.p.A. in qualità di stazione appaltante ai fini dell'espletamento dell'appalto e della conclusione dell'accordo quadro, anche con l'utilizzo dei sistemi telematici.

I contratti stipulati in violazione della normativa Consip, secondo l’art. 26, c. 3, L. 23 dicembre 1999, n. 488 ed i contratti stipulati in violazione degli obblighi di approvvigionarsi attraverso gli strumenti di acquisto messi a disposizione da Consip sono **causa di responsabilità amministrativa.** Ai fini della determinazione del danno erariale si tiene anche conto della differenza tra il prezzo indicato negli strumenti di acquisto e quello del contratto.

**Il nuovo codice degli appalti**

In data 19 aprile 2016 è entrato in vigore il D.Lgs. 18 aprile 2016, n. 50 *“Attuazione delle direttive 2014/23/UE, 2014/24/UE e 2014/25/UE sull'aggiudicazione dei contratti di concessione, sugli appalti pubblici e sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali, nonché per il riordino della disciplina vigente in materia di contratti pubblici relativi a lavori, servizi e forniture”*.

Il nuovo codice degli appalti pubblici realizza l’accorpamento dell'intera materia in un unico testo, superando in tal modo l'impostazione che verteva su un codice ed un regolamento di attuazione, anche se non rappresenta un vero e proprio testo unico, in quanto molte materie mantengono una regolamentazione propria (es. sicurezza sui luoghi di lavoro, anticorruzione, trasparenza, antimafia, ecc.).

La materia è integrata da successivi decreti ovvero mediante linee guida, bandi tipo (il cui utilizzo diviene obbligatorio), capitolati tipo, contratti tipo ed altri strumenti di regolazione flessibile a cura di ANAC.

L’art. 35 del codice individua le soglie di applicazione in funzione dei vari tipi di appalto.

Il codice è incentrato sul rispetto dei principi di economicità, efficacia, tempestività, correttezza, libera concorrenza, non discriminazione, trasparenza, proporzionalità, pubblicità e rotazione in modo da assicurare la possibilità di partecipazione delle micro, piccole e medie imprese (MPMI). Esso prevede, a seguito delle modifiche introdotte dal D.Lgs. 17 aprile 2019, n. 32, che, salva la possibilità di ricorrere alle procedure ordinarie, le stazioni appaltanti procedono all'affidamento di lavori, servizi e forniture di importo inferiore alle soglie di cui all'art. 35, secondo le seguenti modalità:

* per affidamenti di importo inferiore a € 40.000, mediante affidamento diretto, anche senza previa consultazione di 2 o più operatori economici, o per i lavori in amministrazione diretta. La pubblicazione dell'avviso sui risultati della procedura di affidamento non è obbligatoria;
* per affidamenti di importo pari o superiore a € 40.000 e inferiore a € 150.000 per i lavori, o alle soglie di cui all'art. 35 per le forniture e i servizi, mediante affidamento diretto previa valutazione di 3 preventivi, ove esistenti, per i lavori, e, per i servizi e le forniture, di almeno 5 operatori economici individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti. I lavori possono essere eseguiti anche in amministrazione diretta, fatto salvo l'acquisto e il noleggio di mezzi, per i quali si applica comunque la procedura di cui al periodo precedente. L'avviso sui risultati della procedura di affidamento contiene l'indicazione anche dei soggetti invitati;
* per affidamenti di lavori di importo pari o superiore a € 150.000 e inferiore a € 350.000, mediante la procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, di almeno 10 operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti, individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici. L'avviso sui risultati della procedura di affidamento contiene l'indicazione anche dei soggetti invitati;
* per affidamenti di lavori di importo pari o superiore a € 350.000 e inferiore a € 1.000.000, mediante la procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, di almeno 15 operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti, individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici. L'avviso sui risultati della procedura di affidamento contiene l'indicazione anche dei soggetti invitati;
* per affidamenti di lavori di importo pari o superiore a € 1.000.000 e fino alle soglie di cui all'art. 35, mediante ricorso alle procedure aperte di cui all’art. 60[[108]](#footnote-108).

In conformità a quanto previsto dall’[art. 1, c. 450, L. n. 296/2006](http://www.normattiva.it/atto/caricaDettaglioAtto?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2006-12-27&atto.codiceRedazionale=006G0318&queryString=%3FmeseProvvedimento%3D%26formType%3Dricerca_semplice%26numeroArticolo%3D1%26numeroProvvedimento%3D296%26testo%3D%26annoProvvedimento%3D2006%26giornoProvvedimento%3D&currentPage=1), come modificato, a decorrere dal 1° gennaio 2019, dall’art. 1, c. 130, L. 30 dicembre 2018, n. 145, per gli acquisti di beni e servizi di importo pari o superiore a € 5.000 (in precedenza, € 1.000) e inferiore alla soglia comunitaria (€ 40.000 per gli affidamenti diretti, € 209.000 per le procedure negoziate) l’ente è tenuto a fare ricorso al MEPA (Mercato Elettronico della Pubblica Amministrazione) ovvero ad altri mercati elettronici istituiti.

Ai fini della verifica delle limitazioni sopra delineate, il revisore deve porre particolare attenzione alla possibile **esistenza** di **frazionamenti artificiosi**, tesi allo scopo di rimanere entro la soglia di pertinenza.

Regola generale, ai sensi dell’art. 95, D.Lgs. n. 50/2016, è che le stazioni appaltanti, nel rispetto dei principi di trasparenza, di non discriminazione e di parità di trattamento, procedono all'aggiudicazione degli appalti sulla base del criterio dell'offerta economicamente più vantaggiosa (OEPV) individuata sulla base del miglior rapporto qualità/prezzo o sulla base dell'elemento prezzo o del costo, seguendo un criterio di comparazione costo/efficacia.

Le amministrazioni hanno l’obbligo di dotarsi di un regolamento per disciplinare la conduzione delle indagini di mercato e le modalità di costituzione degli elenchi dei fornitori.

Laddove siano individuate motivazioni legate all’esistenza di privative, all’infungibilità dei prodotti o servizi da acquistare o ai costi eccessivi che comporterebbe un cambio di fornitore, l’ente ha la possibilità di accedere a procedure negoziate senza previa pubblicazione di un bando. Il c. 2 dell’art. 63 del Codice subordina l’utilizzo della procedura negoziata (dandone conto con “adeguata motivazione”) senza previa pubblicazione di un bando di gara alla sussistenza di specifici presupposti:

* la mancanza di offerte ovvero di offerte appropriate, di domande di partecipazione o di domande di partecipazione appropriate, in esito all'esperimento di una procedura aperta o ristretta;
* i lavori, le forniture o i servizi possono essere forniti unicamente da un determinato operatore economico per una delle seguenti ragioni:

- lo scopo dell'appalto consiste nella creazione o nell'acquisizione di un'opera d'arte o rappresentazione artistica unica;

- la concorrenza è assente per motivi tecnici;

- la tutela di diritti esclusivi, inclusi i diritti di proprietà intellettuale.

Le ultime due eccezioni si applicano solo quando non esistono altri operatori economici o soluzioni alternative ragionevoli e l'assenza di concorrenza non è il risultato di una limitazione artificiale dei parametri dell'appalto;

* per ragioni di estrema urgenza, derivante da eventi non prevedibili dall'amministrazione aggiudicatrice, i termini per le procedure aperte o per le procedure ristrette o per le procedure competitive con negoziazione non possono essere rispettati.

Con le linee guida n. 8, ANAC ha fornito indicazioni puntuali circa le modalità di accertamento dell’effettiva infungibilità di un bene o un servizio, qualora l’ente intenda accedere a tali procedure, individuando le condizioni che si devono verificare affinché si possa legittimamente farvi ricorso.

Il D.L. 16 luglio 2020, n. 76, conv. L. 11 settembre 2020, n. 120 ha introdotto una semplificazione in materia di contratti pubblici motivata dalla necessità di favorire gli investimenti, prevedendo una estensione della disciplina transitoria derogatoria delle regole del codice degli appalti, al fine di accelerare i tempi di aggiudicazione delle procedure sopra e sotto la soglia comunitaria, a condizione che la determina a contrarre sia adottata, a partire dalla data di entrata in vigore del decreto stesso, entro il 31 dicembre 2021. Esso prevede che l'affidamento delle attività di esecuzione di lavori, servizi e forniture nonché dei servizi di ingegneria e architettura, inclusa l'attività di progettazione, di opere di importo pari o superiore alle soglie di cui all'art. 35, la procedura negoziata di cui all'art. 63, per i settori ordinari, e di cui all'art. 125, per i settori speciali, possa essere utilizzata, previa pubblicazione dell'avviso di indizione della gara o di altro atto equivalente, nel rispetto di un criterio di rotazione, nella misura strettamente necessaria quando, per ragioni di estrema urgenza derivanti dagli effetti negativi della crisi causata dalla pandemia da COVID-19 o dal periodo di sospensione delle attività determinato dalle misure di contenimento adottate per fronteggiare la crisi, i termini, anche abbreviati, previsti dalle procedure ordinarie non possono essere rispettati. La medesima procedura negoziata può essere altresì utilizzata per l'affidamento delle attività di esecuzione di lavori, servizi e forniture di importo pari o superiore alle soglie di cui all'art. 35, anche in caso di singoli operatori economici con sede operativa collocata in aree di preesistente crisi industriale complessa ai sensi dell'art. 24, D.L. 22 giugno 2012, n. 83, conv. L. 7 agosto 2012, n. 134 che, con riferimento a dette aree ed anteriormente alla dichiarazione dello stato di emergenza sanitaria da COVID-19 del 31 gennaio 2020, abbiano stipulato con le pubbliche amministrazioni competenti un accordo di programma ai sensi dell'art. 252-bis, D.Lgs. 3 aprile 2006, n. 152.

L’art. 48, D.L. 31 maggio 2021, n. 77, conv. L. 29 luglio 2021, n. 181 ha ulteriormente concesso alle stazioni appaltanti di ricorrere alla procedura negoziata senza previa pubblicazione del bando nella misura strettamente necessaria, quando per ragioni di estrema urgenza derivanti da circostanze imprevedibili, non imputabili alla stazione appaltante, l'applicazione dei termini, anche abbreviati, previsti dalle procedure ordinarie può compromettere la realizzazione degli obiettivi o il rispetto dei tempi di attuazione di cui al PNRR nonché al PNC[[109]](#footnote-109) e ai programmi cofinanziati dai fondi strutturali dell'Unione Europea.

L’art. 53 del medesimo decreto prevede semplificazioni per gli acquisti di beni e servizi informatici strumentali alla realizzazione del PNRR e di *e-procurement* e acquisto di beni e servizi informatici, ricorrendo a procedure negoziate senza pubblicazione di bando.

Altra situazione che consente di evitare le procedure di gara è quella dell’affidamento di appalti alle società *in house*. Il codice disciplina espressamente tale istituto all’art. 192. In esso è previsto che concessioni o appalti a società *in house* sono esclusi dalle norme previste nel codice se ricorrono tutte le condizioni di cui all’art. 5[[110]](#footnote-110).

È prevista dall’art. 192, D.Lgs. n. 50/2016 l’istituzione presso ANAC di un elenco delle stazioni appaltanti che operano mediante affidamenti diretti nei confronti di società *in house*, la cui iscrizione si rende necessaria per le stazioni appaltanti che intendono evitare le procedure di gara.

6.16.5 Vigilanza sull'amministrazione dei beni

Il patrimonio dell’ente si modifica in conseguenza dei flussi della gestione di bilancio, nonché per eventi che il bilancio non rileva. Relativamente ad esso, l'organo di revisione opera i propri controlli al fine di verificare:

* la corretta tenuta della contabilità del patrimonio;
* la redditività del patrimonio;
* la conservazione del patrimonio.

Inoltre, deve verificare che la concessione in godimento a terzi di beni demaniali o appartenenti al patrimonio indisponibile, stante la loro destinazione alla diretta realizzazione degli interessi pubblici, avvenga mediante lo strumento della concessione amministrativa, mentre, per quelli appartenenti al patrimonio disponibile, la concessione avvenga secondo gli schemi del diritto comune.

**Corretta tenuta della contabilità del patrimonio**

Per quanto attiene la tenuta della contabilità del patrimonio, l'organo di revisione deve verificare, mediante controlli a campione, che gli inventari dei beni (relativi a beni demaniali, immobili indisponibili e disponibili, beni mobili, beni immateriali ed altri valori) risultino correttamente tenuti ed aggiornati; in sede di rendiconto deve verificare che ci sia corrispondenza tra quanto indicato negli inventari stessi e quanto riportato nello stato patrimoniale. Inoltre, per le immobilizzazioni il dato fisico deve conciliare con quello contabile.

**Redditività del patrimonio**

L’utilizzo del patrimonio immobiliare deve avvenire secondo modalità remunerative per l’ente.

Le verifiche in ambito di redditività del patrimonio devono riguardare sia il parametro dell'efficienza nell'impiego dei beni patrimoniali e dell'utilizzo delle fonti di finanziamento relative, sia l'efficacia circa l'impiego di tali beni nel soddisfacimento dell'interesse dell’ente locale.

L’Organo di revisione deve verificare che i canoni annui per i beni demaniali e per i beni appartenenti al patrimonio indisponibile siano determinati avendo riguardo alle caratteristiche dei beni secondo un valore non inferiore a quello di mercato ai sensi del c. 8, dell’art.32, L. 23 dicembre 1994, n. 724; valore che deve essere determinato attraverso specifici accertamenti effettuati dal competente ufficio tecnico. Il criterio del valore di mercato non si applica alle concessioni per scopi sociali.

Con la [sentenza n. 255, del 12 aprile 2017, la Sezione II del Tribunale Amministrativo Regionale per la Regione Sardegna](https://www.giustizia-amministrativa.it/cdsintra/wcm/idc/groups/public/documents/document/mday/nduy/~edisp/7dv6yus77yhnriuqel6yj7on3i.html), ha legittimato il provvedimento assunto in autotutela da un ente locale (al fine di evitare un ulteriore pregiudizio per le finanze locali), che ha revocato una precedente determina relativa alla quantificazione del canone di locazione di un immobile di proprietà comunale, sulla base del presupposto che tale canone non era stato ancorato al prezzo di mercato.

Costituisce, quindi, preciso onere del revisore, allo scoprire di locazioni affidate con modalità poco remunerative, sollecitare l’ente il quale, in tale contesto, ha il dovere di intervenire, quantomeno, *pro futuro*.

**Conservazione del patrimonio**

Relativamente alla conservazione del patrimonio, il controllo è rivolto all'impiego di risorse destinate al miglioramento, mantenimento o incremento del fondo patrimoniale. In tale contesto l’organo di revisione è tenuto a verificare:

* la corretta individuazione, ai fini contabili, degli interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria;
* l'esistenza di una programmazione, sia finanziaria che tecnica, dei processi di manutenzione ordinaria;
* la continuità del controllo dei locali, degli impianti e delle attrezzature;
* l'esistenza e la chiara individuazione dei responsabili degli interventi di manutenzione;
* la corretta gestione degli automezzi, anche attraverso la tenuta di una scheda informativa di ogni mezzo contenente notizie in ordine alla vita utile dello stesso;
* l'esistenza di schede per il monitoraggio dello stato di conservazione del patrimonio;
* l'esistenza di adeguate polizze assicurative a garanzia dei beni di proprietà.

6.17 Certificazione Covid-19

Il D.M. dell’Economia e delle Finanza 1 aprile 2021, n. 59033, previsto dall’art. 39, c. 2, D.L. n. 104/2020, ha sancito per le città metropolitane, province, comune e comunità montane beneficiari del Fondo per l’esercizio delle funzioni fondamentali degli enti locali (c.d. Fondone) l’obbligo di trasmissione con modalità telematiche, al Ministero dell'Economia e delle Finanze-Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, di una certificazione relativa alle perdite di gettito fiscale connesse all’emergenza epidemiologica, entro il termine perentorio del 31 maggio 2021 (con possibilità di correzione entro il 31 luglio per chi ha effettuato l’invio con modalità provvisoria), firmata digitalmente dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall’organo di revisione. Gli importi delle riduzioni delle entrate dovevano essere riportati al netto delle minori spese e delle risorse assegnate a vario titolo dallo Stato.

Gli stessi enti fornivano, altresì, al Ministero dell’Economia e delle Finanze-Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato, le informazioni riguardanti la perdita di gettito connessa all’emergenza epidemiologica da COVID-19, al netto delle minori spese e delle risorse assegnate a vario titolo dallo Stato a ristoro delle minori entrate e delle maggiori spese connesse alla predetta emergenza con le modalità e i prospetti “COVID-19” e “COVID-19-Delibere” definiti nell’allegato al suddetto decreto, sempre entro il termine perentorio del 31 maggio 2021.

Sul puntuale espletamento di tali adempimenti l’organo di revisione deve opportunamente vigilare in quanto l’art. 2 del D.M. prevede che:

* gli enti che trasmettono, oltre il termine perentorio del 31 maggio 2021, ma entro il 30 giugno 2021, la certificazione sono assoggettati a una riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio, dei trasferimenti compensativi o del fondo di solidarietà comunale in misura pari all’80% dell’importo delle risorse attribuite, ai sensi del primo periodo dell’art. 39, c. 2, D.L. n. 104/2020, da applicare in 3 annualità a decorrere dall’anno 2022;
* nel caso in cui la predetta certificazione sia trasmessa nel periodo dal 1° luglio 2021 al 31 luglio 2021, la riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio, dei trasferimenti compensativi o del fondo di solidarietà comunale di cui al primo periodo è comminata in misura pari al 90% dell’importo delle risorse attribuite, da applicare in 3 annualità a decorrere dall’anno 2022;
* la riduzione del fondo sperimentale di riequilibrio, dei trasferimenti compensativi o del fondo di solidarietà comunale è applicata in misura pari al 100% dell'importo delle risorse attribuite, da applicare in 3 annualità a decorrere dall’anno 2022, qualora gli enti locali non trasmettano la certificazione entro la data del 31 luglio 2021;
* a seguito dell’invio tardivo della certificazione, le riduzioni di risorse non sono soggette a restituzione.

6.18 Vigilanza sugli adempimenti fiscali

Gli enti locali sono soggetti fiscali passivi (oltre che attivi, per quanto riguarda le imposte e tasse di propria competenza), sotto molteplici aspetti, con peculiarità correlate al proprio *status*.

6.18.1 Soggettività Iva

Gli enti locali, per la loro natura di enti non commerciali di diritto pubblico, non sono tipicamente soggetti passivi IVA, salvo che esercitino attività commerciali. Ne consegue che essi rivestono tale qualifica solo nel caso in cui pongano in essere attività commerciali, con carattere di abitualità, e, limitatamente a queste attività, sono assoggettati agli adempimenti contabili e dichiarativi previsti dalla normativa.

La disciplina comunitaria (art. 13, Direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, n. 2006/112/CE) sancisce che gli stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni. Tuttavia, allorché tali enti esercitino attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni **quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza** di una certa importanza. Gli organismi di diritto pubblico devono essere considerati come soggetti passivi per le suddette attività, non solo quando la circostanza anzidetta volga a danno di loro concorrenti privati, ma anche quando provocherebbe distorsioni a danno degli enti stessi (limitazione alla detrazione dell’IVA)[[111]](#footnote-111).

L’applicazione dell’imposta deve soddisfare i requisiti generali di carattere soggettivo, oggettivo e territoriale previsti dalla normativa IVA. L’art. 4, D.P.R. 633/1972, inoltre, considera oggettivamente commerciali, anche se esercitate da enti pubblici, le seguenti attività:

* cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
* erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
* gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
* gestione di spacci aziendali, mense e somministrazione di pasti;
* trasporto e deposito di merci;
* trasporto di persone;
* organizzazione di viaggi e soggiorni turistici e prestazioni alberghiere;
* servizi portuali e aeroportuali;
* pubblicità commerciale;
* telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

L’esercizio congiunto di attività istituzionali e commerciali implica che, per poter detrarre l’IVA sugli acquisti inerenti all’attività commerciale, l’ente debba tenere la contabilità separata ai sensi dell’art. 19-ter, c. 2, D.P.R. n. 633/1972.

L’art. 6, D.P.R. n. 633/1972 individua il momento in cui l’imposta diviene esigibile (e, quindi, detraibile per la controparte) nel pagamento del corrispettivo, salvo che l’ente non abbia optato per la sua anticipazione all’atto del ricevimento della fattura. In altre parole, nel primo caso, per le operazioni effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni, si configura la fattispecie della c.d. “esigibilità differita” dell’imposta.

L’organo di revisione deve accertare, a tal fine:

* l’esistenza di un sistema di controllo interno finalizzato al rispetto delle regole in materia di imposta sul valore aggiunto e relativi adempimenti dichiarativi;
* la regolare tenuta delle scritture contabili;
* la puntuale individuazione delle attività ai fini IVA;
* la corretta applicazione degli obblighi e adempimenti previsti dalla normativa vigente; in particolare:

- la regolarità dei versamenti periodici;

- la conformità degli stessi alle liquidazioni;

- la loro annotazione sui registri contabili;

- eventuali compensazioni fra imposte;

* la convenienza dell’eventuale opzione per la tenuta della contabilità separata e/o per la dispensa degli adempimenti IVA in caso di operazioni esenti, nonché di altri regimi agevolativi.

Le verifiche periodiche devono essere finalizzate ad accertare:

* il rispetto del criterio dell’inerenza degli acquisti;
* il corretto esercizio della detrazione sugli acquisti;
* che, per i beni e i servizi ad uso promiscuo, sia detratta solo la quota imputabile all’attività commerciale;
* l’eventuale applicazione del pro-rata in presenza di operazioni esenti;
* l’applicazione della rettifica della detrazione in caso di cambio di destinazione;
* la corretta fatturazione delle operazioni soggette al regime del *reverse-charge* in caso di acquisti destinati anche all’attività istituzionale;
* la corretta gestione della fatturazione elettronica attiva e passiva;
* le liquidazioni periodiche dell’IVA e i relativi versamenti, nonché dell’acconto e del saldo come risultanti dalla dichiarazione annuale;
* il corretto versamento dell’iva delle fatture soggette a *split payment*;
* l’invio telematico delle liquidazioni periodiche;
* l’invio telematico dei modelli INTRA, ove necessari;
* la presentazione telematica della dichiarazione IVA.

Da ultimo, occorre sottolineare che l’Agenzia delle Entrate, con risoluzione n. 90/E del 2010 ha affermato che l’organo di revisione degli enti locali svolge la **stessa funzione di garanzia – in merito alla regolarità contabile e finanziaria – che il D.Lgs. n. 39 del 27 gennaio 2010 attribuisce al revisore legale relativamente alla situazione contabile e finanziaria delle società di capitali**, presso le quali esercita la funzione e che, tra le competenze dell’organo di revisione, rientra quella di asseverare i conti pubblici, nel senso proprio di garantire che gli elementi contabili comunicati all’amministrazione finanziaria corrispondano a quelli indicati dalle scritture contabili. La risoluzione perviene alla discutibile conclusione che **la sottoscrizione dell’organo di revisione ha la stessa valenza giuridica del visto di conformità di cui all’art. 35 del D.Lgs. n. 241/1997.**

**Fattura elettronica**

La L. n. 244/2007 ha introdotto l’obbligo di fatturazione elettronica per tutte le operazioni effettuale nei confronti della pubblica amministrazione che, dal 31 marzo 2015, grava su tutti i fornitori, esclusi solo quelli stabiliti all’estero. A tal fine, è stato istituito il Sistema di Interscambio (SDI) quale punto di passaggio obbligato di tutte le fatture dirette alla pubblica amministrazione. A decorrere da tale data, quindi, l’emissione, la trasmissione, la conservazione e l’archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni pubbliche di cui all’art. 1, c. 2, L. n. 196/2009, nonché con le amministrazioni autonome, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica.

Le amministrazioni identificano i propri uffici deputati in via esclusiva alla ricezione delle fatture elettroniche da parte del Sistema di Interscambio e ne curano l’inserimento nell’Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA). L’IPA attribuisce un codice univoco a ciascun ufficio della pubblica amministrazione deputato alla ricezione delle fatture elettroniche (da indicare nella fattura) e lo rende pubblico nel sito “www.indicepa.gov.it”.

A seguito dell’entrata in vigore di tale norma, le amministrazioni e gli enti non possono accettare le fatture emesse o trasmesse in forma cartacea, **né possono procedere ad alcun pagamento, nemmeno parziale, sino all’invio della fattura in formato elettronico**. Tale aspetto deve essere in particolare oggetto di attenzione da parte dell’organo di revisione, tipicamente in occasione delle verifiche di cassa.

Giova precisare che il divieto in questione prevale sull’esonero dall’emissione della fattura elettronica vigente in caso di adesione del creditore a taluni regini fiscali agevolati.

***Split payment***

Altra particolarità legata alla fiscalità della pubblica amministrazione, introdotta nell’ambito di un più complesso sistema di norme finalizzate al contrasto all’evasione fiscale, è il meccanismo c.d. dello “*split payment*” o “scissione dei pagamenti”. L’art. 1, c. 629, lett. b), L. 23 dicembre 2014, n. 190, infatti, ha inserito nel D.P.R. n. 633/1972, l’art. 17-ter, che prevede la scissione del pagamento dell’IVA dal pagamento del corrispettivo per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti delle amministrazioni pubbliche indicate da tale norma, nello svolgimento di attività per le quali non sono soggetti passivi di IVA.

Con lo *split payment* si effettua uno sdoppiamento del soggetto creditore in relazione alle operazioni soggette ad IVA, a seguito del quale l’ente corrisponde:

* al fornitore, il valore della fattura al netto di IVA;
* all’Erario, l’importo dell’imposta trattenuta al fornitore.

L’IVA, in queste operazioni, non rappresenta, quindi, un credito del fornitore bensì dell’Erario cui deve essere versata direttamente dall’amministrazione che riceve la fattura. In questo contesto l’ente opera, pertanto, in veste di sostituto d’imposta ai fini IVA.

La disciplina della scissione dei pagamenti persegue la finalità di arginare l’evasione da riscossione dell’IVA.

Dal punto di vista contabile, l’ente, non avendo alcuna discrezionalità e autonomia gestionale sull’utilizzo delle somme trattenute a titolo d’imposta, deve gestire le stesse nelle cc.dd. “partite di giro”.

Come precisato nella circolare n. 15/E del 13 aprile 2015 dall’Agenzia delle Entrate, sono esclusi dall’ambito applicativo gli acquisti per i quali l’ente è “*debitore d’imposta ai sensi delle disposizioni in materia di imposta sul valore aggiunto*”. Si tratta, in particolare:

* degli acquisti, effettuati nell’esercizio d’impresa, soggetti al meccanismo dell’inversione contabile (beni o servizi acquisiti da fornitori non stabiliti nel territorio dello Stato, prestazioni di subappalto nel settore edile, servizi di pulizia, di installazione di impianti e completamento di edifici, ecc.);
* gli acquisti, effettuati nell’esercizio di impresa, di rottami di ferro, ai quali si applica il meccanismo  
  dell’inversione contabile ai sensi dell’art. 74, c. 7, del D.P.R. n. 633/1972;
* gli acquisti intra-UE di beni effettuati, oltre la soglia di € 10.000 annui, dall’amministrazione che non sia soggetto passivo IVA ma che sia identificato agli effetti della stessa imposta, ai sensi degli artt. 47, c. 3, e 49, D.L. n. 331/1993.

E’, tuttavia, possibile che beni e servizi acquistati siano destinati dalla pubbliche amministrazioni in parte alla sfera commerciale e in parte alla sfera istituzionale non commerciale, per la cui attività l’amministrazione acquirente non riveste quindi la qualifica di soggetto passivo IVA. È il caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi di pulizia relativi ad edifici, di cui all’art. 17, c. 6, lett. a-ter), D.P.R. n. 633/1972, che potrebbero riguardare parte dell’edificio destinata all’attività commerciale e parte all’attività istituzionale. In tali casi, la pubblica amministrazione dovrà comunicare al fornitore la quota parte del bene o servizio acquistato da destinare alla sfera commerciale, determinata con criteri oggettivi, in relazione alla quale è applicabile il meccanismo del *reverse charge*.

Infine, lo *split payment* non si applica:

* alle operazioni certificate dal fornitore mediante rilascio della ricevuta/scontrino fiscale e alle operazioni certificate mediante fattura semplificata;
* alle operazioni assoggettate, ai fini IVA, a regimi c.d. “speciali” che non prevedono l’evidenza dell’imposta in fattura e che ne dispongono l’assolvimento secondo regole proprie.

Originariamente, inoltre, e fino al 30 giugno 2017, erano esclusi dalle disposizioni in esame i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito (da intendersi, le prestazioni soggette a ritenuta di acconto, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate). Con l’abrogazione del c. 2, dell’art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972, dal punto di vista dei fornitori di prestazioni verso le pubbliche amministrazioni si estende lo “*split payment*” anche ai lavoratori autonomi i cui compensi sono assoggettati a dette ritenute alla fonte. I liberi professionisti che fatturano alle pubbliche amministrazioni sono quindi ora soggetti ad una duplice ritenuta:

* la ritenuta d’acconto sulle imposte sui redditi;
* la ritenuta per *split payment*.

A decorrere dal 1° luglio 2017 il meccanismo in parola è stato esteso ad ulteriori fattispecie. Come specificato nell’art. 1, D.L. 24 aprile 2017, n. 50, lo “*split payment*” è esteso alle operazioni effettuate nei confronti:

* di tutte le pubbliche amministrazioni inserite nel conto economico consolidato, individuate ai sensi dell’art. 1, c. 2, L. n. 196/09;
* delle società controllate, ai sensi dell’art. 2359, c. 1, nn. 1) e 2), del Codice Civile, direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
* delle società controllate, ai sensi dell’art. 2359, c. 1, n. 1), del Codice Civile, direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di Comuni;
* delle società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, c. 1, n. 1), del Codice Civile, dalle società di cui sopra;
* delle società quotate inserite nell’indice FTSE MIB della Borsa italiana.

Il D.L. n. 148/2017 modifica ulteriormente le regole di applicazione dello *split payment* estendendolo a:

* enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;
* fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%.

Al lato pratico, le fatture per prestazioni ricadenti nel regime in esame devono comunque esporre l'importo dell’imposta, con l'annotazione “scissione dei pagamenti”.

Per quanto attiene i versamenti dell’imposta, l’ente deve comportarsi diversamente a seconda che la fattura ricevuta riguardi acquisti effettuati nell’ambito dell’attività istituzionale o commerciale. Le modalità di liquidazione e versamento sono disciplinate nel D.M. Economia e Finanze 23 gennaio 2015. Nel primo caso, a norma dell’art. 4 del D.M. *de quo*, l’ente ha la possibilità di scegliere tra le seguenti modalità:

* distinto versamento dell’IVA dovuta per ciascuna fattura la cui imposta è divenuta esigibile;
* effettuare, in ciascun giorno del mese, un distinto versamento dell’IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l’imposta è divenuta esigibile in tale giorno;
* effettuare, entro il giorno 16 di ciascun mese, un versamento cumulativo dell’IVA dovuta considerando tutte le fatture per le quali l’imposta è divenuta esigibile nel mese precedente.

Nel caso in cui l’acquisto rientri nell’ambito dell’attività commerciale, l’art. 5 dello stesso D.M. stabilisce che l’imposta partecipi alla liquidazione periodica del mese o trimestre dell’esigibilità.

I revisori dei conti sono chiamati, nell’ambito dei più generali controlli sugli adempimenti fiscali dell’ente, a vigilare sulla corretta applicazione del meccanismo e sull’esecuzione dei versamenti dell'imposta. Il citato D.M. 23 gennaio 2015, al c. 6, pone **espressamente a capo degli organi interni di revisione e controllo la vigilanza sulla corretta esecuzione dei versamenti** dell’imposta.

***Reverse charge***

Istituto già noto, in quanto introdotto in precedenza per altre fattispecie di operazioni rientranti nell’ambito applicativo IVA, è quello del “*reverse charge*” o “inversione contabile”.

La L. 23 dicembre 2014, n. 190 ha disposto, con l'art. 1, c. 629, l’inserimento dell’art .17-ter nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che introduce il meccanismo del *reverse charge* per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti dello Stato, degli organi dello Stato ancorché dotati di personalità giuridica, degli enti pubblici territoriali e dei consorzi tra essi costituiti ai sensi dell'art. 31 del TUEL (e altri enti), per i quali i suddetti cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto.

Il regime in parola trova applicazione solamente per le **operazioni commerciali** dell’ente; diversamente il regime naturale è quello dello *split payment*. Spetta, pertanto, all’ente pubblico stabilire e comunicare al fornitore se la prestazione resa sia da considerarsi effettuata in ambito commerciale o istituzionale onde consentirgli di regolarsi ai fini dell’emissione della relativa fattura.

L’eventuale applicazione della norma in parola comporta l’onere dell’integrazione della fattura da parte dell’ente cessionario con l’indicazione dell’aliquota e l’applicazione della relativa imposta e della doppia annotazione della stessa nel registro di cui agli artt. 23 o 24 del D.P.R. n. 633/1972 e nel registro di cui all’art. 25.

Nei casi di forniture riconducibili sia all’attività istituzionale che all’attività commerciale, l’ente deve, in via preventiva, richiedere al fornitore di emettere fatture separate:

* una per le prestazioni istituzionali (soggetta a *split payment*);
* l’altra per quelle riconducibili alla sfera commerciale (soggette a *reverse charge*).

Nel caso ciò non avvenga, la suddivisione degli imponibili contenuti nel documento deve essere fatta sulla base del criterio più idoneo possibile.

In contabilità finanziaria le spese soggette al meccanismo del *reverse charge* sono registrate come segue:

* la spesa concernente l’acquisizione di beni o di servizi è impegnata per l’importo comprensivo di IVA;
* tra le entrate correnti (Titolo III) è accertata un’entrata d’importo pari all’IVA derivante dall’operazione d’inversione contabile;
* al momento del pagamento l’ente emette un mandato al lordo dell’IVA, con contestuale ritenuta per l’importo della stessa;
* a fronte della ritenuta, l’ente emette una reversale in entrata di pari importo a valere sull’accertamento al Titolo III;
* alle scadenze per la liquidazione dell’imposta, in considerazione delle scritture richieste dalle norme fiscali, l’ente determina la propria posizione IVA e, se risulta un debito di periodo, impegna la relativa spesa (Titolo I).

Anche sull’applicazione di questo meccanismo i revisori dei conti sono chiamati, ovviamente, ad espletare la propria attività di vigilanza.

6.18.2 Soggettività Irap

Per la determinazione della base imponibile IRAP, gli enti locali hanno facoltà di scegliere tra due diversi sistemi contemplati dalla normativa:

* **metodo retributivo**: ossia la modalità di calcolo naturale per l’ente non commerciale, con riferimento a tutte le attività svolte che consiste nell’applicare l’aliquota IRAP dell’8,50% a tutte le retribuzioni del personale erogate dall’ente[[112]](#footnote-112);
* **metodo misto**: consistente nel distinguere, ai fini del calcolo, le attività istituzionali, sulle quali l’IRAP è applicata secondo i criteri del metodo retributivo come sopra esposto, e le attività commerciali, per le quali la stessa è calcolata sul “Valore della produzione netta” con aliquota del 3,90%.

L'imposta determinata con il metodo retributivo deve essere versata con acconti mensili sugli stipendi e degli altri emolumenti corrisposti nel mese precedente, entro il 16 del mese con utilizzo del mod. F24EP[[113]](#footnote-113)).

L’ente che non intenda adottare il metodo retributivo di determinazione della base imponibile, può esercitare l’opzione per l’applicazione separata dell’IRAP, secondo le regole ordinarie valevoli per le imprese, con riferimento a una o più attività commerciali esercitate.

L’ente che intenda optare per la determinazione della base imponibile col metodo misto deve concretizzare questa scelta con “fatti concludenti”, a decorrere dai pagamenti (con modello F24EP) relativi ai compensi erogati nel mese di gennaio, effettuati entro il 16 febbraio. Inoltre, l’applicazione del metodo misto, non essendo regime naturale, richiede una specifica opzione che deve essere espressa nel quadro VO del modello dichiarativo annuale ai fini IVA.

In relazione all’esercizio dell’opzione è opportuno che l’ente locale:

* valuti la convenienza ad optare per uno o più servizi per la determinazione della base imponibile con i criteri del valore della produzione netta;
* valuti la possibilità operativa di pervenire alla elaborazione del conto economico del servizio o dei servizi, classificato ai sensi dell’art. 2425, C.C., ai fini della determinazione della base imponibile.

In caso di calcolo della base imponibile quale valore della produzione netta, dal 1° gennaio 2016, a seguito dell’adozione della contabilità economico-patrimoniale e del piano dei conti integrato, la stessa dovrebbe essere dedotta dalle scritture contabili in questo modo tenute.

Per quanto riguarda la determinazione della base imponibile effettuata col metodo retributivo, invece, occorre tener presente che la stessa deve essere ridotta degli emolumenti riferiti alle attività per le quali è stata applicata la base imponibile corrispondente al valore della produzione.

L’organo di revisione deve verificare l’esistenza di un sistema di controllo interno finalizzato al rispetto delle regole in materia di IRAP, riguardante anche gli adempimenti dichiarativi. Deve, altresì, accertare l’eventuale esistenza di attività commerciali rilevanti ai fini dell’opzione per l’applicazione del metodo del “Valore della produzione netta”.

L’organo di revisione deve verificare con la tecnica del campionamento che l’ente locale:

* in caso di opzione per l’applicazione ai servizi commerciali ai fini IVA, del valore della produzione netta, applichi le norme fiscali previste per la determinazione della base imponibile secondo il cosiddetto “metodo contabile”;
* riduca la base imponibile del sistema retributivo delle somme pagate nei servizi optati per gli emolumenti retributivi;
* per quanto concerne il metodo di determinazione d’imposta di tipo retributivo, versi regolarmente entro il 16 del mese successivo, gli acconti mensili, con l’utilizzo del modello F24EP;
* in caso di ritardato o omesso versamento, vi provveda nel più breve tempo possibile attraverso lo strumento del ravvedimento operoso;
* riduca, nel corso dell’esercizio o in sede di dichiarazione annuale, la base imponibile ai fini IRAP di un ammontare pari alle deduzioni previste per tale imposta;
* versi nei termini l’eventuale saldo a debito risultante dalla dichiarazione annuale per uno o entrambi i “binari” istituzionale-retributivo e commerciale-contabile;
* presenti nei termini la dichiarazione annuale.

Gli enti locali devono presentare la dichiarazione IRAP entro i termini ordinariamente previsti per i contribuenti soggetti a tale imposta[[114]](#footnote-114). Per quanto riguarda le pubbliche amministrazioni, vi è da osservare che, qualora più funzionari della stessa amministrazione siano stati delegati con atto formale ad emettere provvedimenti autorizzativi per i versamenti, ciascuno di questi dovrà compilare un apposito modello contenente i dati relativi agli imponibili IRAP ed il valore della produzione netta e provvedere ai versamenti.

L’organo di revisione deve sottoscrivere la dichiarazione IRAP.

6.18.3 Non soggettività passiva IRES

Tra gli adempimenti fiscali cui sono soggetti gli enti locali, **non rientrano quelli connessi alla soggettività passiva ai fini delle imposte dirette.** L’art. 74, D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), infatti, prevede che i comuni, le province, le comunità montane ed i consorzi locali di funzione **non sono soggetti all’IRES**.

6.18.4 Sostituto di imposta

L’ente locale riveste la qualifica di sostituto d’imposta per le somme corrisposte ai dipendenti, ai professionisti e agli altri soggetti durante l’anno solare. Esso è tenuto a rilasciare annualmente ai percipienti la certificazione dei compensi erogati e delle ritenute effettuate nel corso dell’esercizio precedente, nonché a presentare la dichiarazione annuale per tali somme e ad indicare le ritenute operate e versate all’Erario. La qualifica di sostituto d’imposta è rivestita per le somme corrisposte a vario titolo:

* prestazioni di lavoro dipendente;
* prestazioni assimilate al lavoro dipendente;
* prestazioni di lavoro autonomo;
* prestazioni di non residenti;
* contributi a imprese ed enti;
* premi e vincite erogati;
* indennità di esproprio.

In quanto sostituto di imposta, l’ente locale è soggetto agli adempimenti connessi a questo status, in particolare:

* effettuazione e versamento delle ritenute;
* certificazione dei corrispettivi;
* presentazione del modello 770.

Come ogni sostituto di imposta, l’ente locale è tenuto ad effettuare il versamento delle ritenute entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento effettuato a titolo di compenso o altro titolo.

**Certificazione dei compensi e delle ritenute**

Nell’ambito degli adempimenti connessi alla qualifica di sostituto di imposta, l’ente è tenuto a rilasciare al percipiente una certificazione attestante l'ammontare complessivo delle somme e valori corrisposti, l'ammontare delle ritenute operate, le detrazioni di imposta effettuate e i contributi previdenziali e assistenziali, nonché gli altri dati stabiliti con il provvedimento amministrativo di approvazione dello schema di certificazione.

In particolare, per quanto riguarda i redditi di lavoro dipendente e assimilato, nonché quelli di lavoro autonomo, il sostituto d’imposta deve rilasciare al soggetto percipiente, a decorrere dal 2015, la Certificazione Unica (C.U.) in duplice copia, corredata delle istruzioni per il contribuente, entro il 31 marzo (nuovo termine stabilito a decorrere dal 2017 ad opera dell’art. 7-quater, D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, conv. L. 1 dicembre 2016, n. 225[[115]](#footnote-115)) dell’anno successivo a quello di corresponsione dei compensi.

La Certificazione Unica deve anche essere trasmessa telematicamente all’Agenzia delle Entrate entro il giorno 7 marzo del medesimo anno. Per il 2022, relativamente ai compensi corrisposti nel corso del 2021, con comunicato stampa del 14 gennaio 2022, l’Agenzia delle Entrate ha stabilito che la certificazione debba essere trasmessa entro il 16 marzo 2022. È generalmente prevista la possibilità di invio delle certificazioni anche oltre tale data, limitatamente a quelle contenenti esclusivamente redditi non dichiarabili con il mod. 730 precompilato, fino al termine di presentazione del mod. 770, senza applicazione di sanzioni.

**Dichiarazione del sostituto d’imposta**

Per quanto riguarda il modello 770, a seguito dell’introduzione dell’obbligo della Certificazione Unica, esso presenta un contenuto notevolmente ridimensionato, dovendosi riportare, ora, solo i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell’anno precedente, ai relativi versamenti, alle eventuali compensazioni effettuate, al riepilogo dei crediti, nonché gli altri dati contributivi ed assicurativi richiesti, riferiti alle certificazioni rilasciate ai soggetti cui sono stati erogati compensi soggetti a ritenuta.

Quale elemento di novità si ricorda che, dal 2017, è avvenuta l’**unificazione dei modelli, 770 Ordinario e Semplificato in un unico modello**.

Nel frontespizio del modello devono essere riportate le **generalità dei componenti dell’organo di revisione** i quali devono apporre la propria firma.

Come già avvenuto per il 2016, anche il termine di invio telematico previsto per il 2017 per le somme erogate nel 2016, ordinariamente previsto per il 31 luglio dell’anno successivo a quello di riferimento, è stato oggetto di proroga ad opera del D.P.C.M. 26 luglio 2017 che l’ha differito al 31 ottobre 2017. La legge di bilancio per il 2018 ha, infine, prorogato a regime il termine di presentazione della dichiarazione *de quo* al 31 ottobre dell’anno successivo a quello di riferimento.

Nonostante il prospetto sia stato unificato, la sua **trasmissione, che deve essere effettuata telematicamente all’Agenzia delle Entrate**, può essere spezzata in più flussi; i sostituti di impostapossono infatti inviare, oltre al frontespizio, i prospetti SS, ST, SV, SX, SY riferiti alle ritenute operate sui redditi di **lavoro dipendente** e assimilati, separandoli da quelli relativi alle ritenute operate sui redditi di **lavoro autonomo** e altri redditi.

Si segnala, peraltro, che l’Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 95/E/2017, ha chiarito che le pubbliche amministrazioni, tenute alla presentazione del modello 770, possono evitare tale adempimento se tutti i versamenti delle ritenute sono stati eseguiti direttamente in Tesoreria e non sono stati effettuati versamenti tramite i modelli F24 o F24EP, qualora siano state trasmesse telematicamente tutte le Certificazioni Uniche. L’adempimento resta dovuto per le amministrazioni che debbano presentare quadri diversi dai quadri ST, SV e SX.

**Verifiche dell’organo di revisione**

L’organo di revisione deve verificare l’esistenza di un **adeguato sistema di gestione degli adempimenti** conseguenti all’erogazione di redditi, retribuzioni, compensi, indennità, contributi e altri proventi soggetti all’obbligo della ritenuta alla fonte di cui agli artt. da 23 a 30, D.P.R. n. 600/1973 e all’art. 11, L. n. 413/1991.

In particolare, l’organo di revisione deve verificare che l’ente:

* per le diverse tipologie di retribuzioni, compensi o indennità corrisposte a terzi, abbia correttamente applicato la ritenuta a titolo di acconto o di imposta;
* a fronte della corresponsione di contributi alle imprese, esclusi quelli per l’acquisto di beni strumentali, abbia applicato la ritenuta del 4% prevista dall’art. 28, c. 1, D.P.R. n. 600/1973;
* abbia provveduto al versamento all’Erario delle ritenute, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di erogazione del compenso, operate sia per i redditi di lavoro dipendente, assimilati, di lavoro autonomo, nonché per prestazioni occasionali;
* abbia provveduto al versamento all’Erario delle ritenute IRES, entro il 16 del mese successivo a quello di erogazione del reddito o compenso, effettuate sulla corresponsione di contributi ad imprese o enti[[116]](#footnote-116), e per indennità di esproprio[[117]](#footnote-117);
* abbia richiesto al lavoratore autonomo occasionale, all’inizio del rapporto di lavoro, un’autocertificazione mediante la quale lo stesso comunica il superamento o meno del limite di € 5.000 e, nel caso affermativo, abbia effettuato la conseguente iscrizione alla gestione separata INPS;
* abbia effettuato il conguaglio fiscale ai dipendenti per l’anno precedente;
* abbia provveduto al versamento dei contributi previdenziali;
* abbia presentato all’INAIL la denuncia delle retribuzioni e versato il saldo dell’esercizio precedente, unitamente all’acconto dell’esercizio in corso entro la data di scadenza;
* abbia consegnato la Certificazione Unica ai propri dipendenti e agli altri percettori entro i termini di legge o all’atto della cessazione del rapporto di lavoro, nonché effettuato l’invio telematico delle stesse all’Agenzia delle Entrate;
* abbia trasmesso mensilmente per via telematica, entro l’ultimo giorno del mese successivo a  
  quello di riferimento, direttamente o tramite intermediari autorizzati, le denunce dei dati retributivi e le informazioni necessarie per il calcolo dei contributi (modd. DMA e Emens);
* abbia correttamente compilato e presentato il modello 770 entro il termine previsto, nonché la corrispondenza fra i dati ivi indicati e quelli riportati nella contabilità generale.

6.18.5 Visto di conformità

Il c. 574 della legge di stabilità 2014 imponeva, per i contribuenti intenzionati ad utilizzare la compensazione fiscale (orizzontale) dei crediti IRPEF, IRES, IRAP, oltre a quelli concernenti ritenute alla fonte, l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità in caso di compensazioni di crediti per importi eccedenti i 15.000 euro annui. Questa disposizione si aggiungeva a quella prevista dall’art. 10, D.L. n. 78/2009 che aveva introdotto il visto di conformità per la compensazione del credito IVA[[118]](#footnote-118).

Con l’art. 3 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, conv. L. 21 giugno 2017, n. 96, viene modificato l’art. 1, c. 574, L. n. 147/2013, riducendo da € 15.000 ad € 5.000 il limite al di sopra del quale detti crediti necessitano del visto di conformità[[119]](#footnote-119) al fine di poter essere utilizzati in compensazione.

Il visto di conformità può essere necessario anche nel caso in cui l’ente intenda richiedere il rimborso del credito IVA per importi superiori a € 30.000.

In ogni caso, in alternativa al visto di conformità, **la compensazione oltre il citato limite è ammessa in presenza di sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione. In questo caso,** l’organo di revisione sia chiamato a certificare il credito, con la firma apposta nell’apposito riquadro del frontespizio del modello dichiarativo, attesta, secondo quanto sancito dall’Agenzia delle Entrate con risoluzione del 17 settembre 2010 n. 90/E, l'esecuzione dei controlli documentali e contabili previsti dall'art. 2, c. 2, del D.M. Economia e Finanze, n. 164 del 1 giugno 1999, che consistono, in pratica:

* nella verifica della regolare tenuta e conservazione delle scritture contabili obbligatorie ai fini delle imposte sui redditi e delle imposte sul valore aggiunto;
* nella verifica della corrispondenza dei dati esposti nella dichiarazione alle risultanze delle scritture contabili e di queste ultime alla relativa documentazione.

Trattandosi di attività ultronea rispetto alle mansioni imposte dal TUEL all’organo di revisione, si ritiene che la stessa debba essere valorizzata autonomamente.

6.19 Collaborazione con la Corte dei Conti

L’art. 7, L. n. 131/2003 ha istituito il controllo collaborativo con gli organi di revisione contabile degli enti locali mentre la L. n. 266/2005 (legge finanziaria 2006) ha disciplinato l’invio di relazioni sul bilancio di previsione e sul rendiconto alle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti.

Il controllo collaborativo della Corte dei Conti nei confronti degli enti è svolto nell’interesse di questi ultimi onde evitare che vengano commesse irregolarità e per migliorare la qualità della gestione finanziaria e contabile, per definire le misure correttive da adottare da parte degli organi degli stessi enti e rimuovere gli atti irregolari, per sanare i comportamenti che rischiano di compromettere la salute finanziaria dell’ente, sulla base delle segnalazioni dell’organo di revisione.

In tale ambito, la Sezione delle autonomie della Corte dei Conti approva ogni anno le linee guida cui devono attenersi gli organi di revisione in relazione al bilancio di previsione dell’esercizio corrente e del consuntivo dell’esercizio precedente. A corredo delle linee guida vengono approvati anche i questionari sul bilancio di previsione, sul conto consuntivo e consolidato, volti a consentire l’acquisizione di una serie di dati e notizie inerenti alla situazione finanziaria e gli adempimenti contabili dell’ente, generalmente distinti fra:

* province;
* comuni con popolazione superiore a 5.000 abitanti;
* comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti.

I questionari, una volta approvati dalla Sezione delle Autonomie e dal coordinamento delle Sezioni regionali di controllo vengono pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale e resi disponibili agli organi di revisione degli enti locali sul portale della Corte dei Conti. Gli utenti sono gli organi di revisione.

Le scadenze per l’inoltro dei questionari è fissata annualmente in maniera differenziata per gli enti appartenenti alle diverse regioni.

Nel passato recente, a causa del protrarsi dei termini di approvazione del bilancio di previsione fino a scadenze prossime alla chiusura dell’esercizio, si è assistito all’unificazione in un unico questionario delle informazioni richieste sia in relazione al bilancio di previsione che al consuntivo dello stesso esercizio, per poi tornare al doppio adempimento.

I questionari, opportunamente compilati, devono essere trasmessi alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei Conti che effettuano le necessarie verifiche sugli equilibri di bilancio e sulla gestione finanziaria dell’ente locale. La compilazione, che in passato avveniva a mezzo del sistema informatico denominato “SIQUEL” (Sistema Informativo Questionari Enti Locali), ora deve essere effettuata utilizzando l’applicativo ConTe (Contabilità Territoriale), con modalità del tutto analoghe, previa richiesta di abilitazione e ottenimento delle relative credenziali di autenticazione cui il revisore deve provvedere in fase di insediamento. In caso di organo di revisione collegiale, le operazioni di inserimento *on-line* dei dati e delle informazioni richieste possono essere effettuate da ciascun membro del collegio, mentre la validazione e l’invio del questionario completo possono essere effettuati solo dal presidente. Alla cessazione dell’incarico, il revisore uscente deve chiedere la disabilitazione al portale in riferimento allo specifico ente, al fine di consentire l’accreditamento al revisore successivo.

**Il ritardo o l’omissione dell’adempimento in parola**, ostacolando l’esercizio delle funzioni di controllo istituzionalmente attribuite alla Corte dei Conti, **costituisce grave inadempimento dell’organo di revisione, suscettibile di dar luogo alla sua revoca** ai sensi dell’art. 235, c. 2 del TUEL da parte dell’organo consiliare. Le conseguenze, tuttavia, possono essere ben più gravi della semplice revoca del mandato. Si segnalano, sul punto, le deliberazioni della Sezione di controllo per l’Abruzzo della Corte dei Conti nn. 43, 44 e 45, del 2013 e n. 27 del 2015 relative al comportamento omissivo di cui si sono resi autori i revisori di alcuni comuni abruzzesi, responsabili di non avere provveduto, nei termini prescritti dalla Sezione, all’invio tramite il sistema SIQUEL dei questionari relativi al bilancio di previsione 2012 e al rendiconto 2011, neanche a seguito di diffida, in assenza di idonee ragioni giustificative dell’inadempimento. Nelle suddette deliberazioni la Sezione Abruzzo ha disposto la trasmissione degli atti alla Procura della Repubblica, ai fini della verifica della sussistenza di eventuali **responsabilità per omissione di atti di ufficio**, reato che, ai sensi dell’art. 328 del Codice Penale, può essere punito con la **reclusione fino ad un anno** o con la multa fino a € 1.032.

È chiaro, pertanto, che, qualora le ipotesi di responsabilità trovassero riscontro nella giurisdizione amministrativa e penale, si prospetterebbe un quadro organico ed articolato di pesanti responsabilità a carico dei componenti dell’organo di revisione degli enti locali.

**APPENDICE**

Tabella determinazione dei compensi dell’organo di revisione

**D.M. Interno 21/12/2018 (G.U. Serie Generale n.3 del 4/01/2019)**

Il limite massimo del compenso base annuo lordo spettante ad ogni componente degli organi di revisione economico-finanziaria dei comuni, delle province e delle città metropolitane è pari, per ciascuna fascia demografica degli enti considerati, alla misura indicata nella tabella A, allegata al presente decreto, con le seguenti maggiorazioni, cumulabili tra loro:

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

I limiti massimi del compenso spettante ai componenti dell'organo di revisione economico-finanziaria, come determinato in base al presente decreto, sono da intendersi al netto dell'IVA (nei casi in cui il revisore sia soggetto passivo dell'imposta) e dei contributi previdenziali posti a carico dell'ente da specifiche disposizioni di legge.

**Tabella A – COMPENSO BASE LORDO ANNUO PER OGNI COMPONENTE DELL’ORGANO DI REVISIONE DEGLI ENTI LOCALI (confronto D.M. 20/05/2005 – D.M. 21/12/2018)**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | Importi D.M. 20/05/2005 | Importi D.M. 21/12/2018 |
| **Comuni** | | |  |  |
| a) | | comuni con meno di 500 abitanti | euro 2.060 | euro 2.480 |
| b) | | comuni da 550 a 999 abitanti | euro 2.640 | euro 3.180 |
| c) | | comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | euro 3.450 | euro 4.150 |
| d) | | comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | euro 5.010 | euro 6.030 |
| e) | | comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | euro 5.900 | euro 7.100 |
| f) | | comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | euro 6.490 | euro 10.150 |
| g) | | comuni da 10.000 a 19.999 abitanti | euro 8.240 | euro 12.890 |
| h) | | comuni da 20.000 a 59.999 abitanti | euro 10.020 | euro 15.670 |
| i) | | comuni da 60.000 a 99.999 abitanti | euro 11.770 | euro 18.410 |
| l) | | comuni da 100.000 a 249.999 abitanti | euro 13.560 | euro 21.210 |
| m) | | comuni da 250.000 a 499.999 abitanti | euro 15.310 | euro 23.940 |
| n) | | comuni da 500.000 abitanti ed oltre | euro 17.680 | euro 27.650 |
| **Città metropolitane e Province** | | |  |  |
| a) | province sino a 400.00 abitanti | | euro 15.310 | euro 23.940 |
| b) | province con oltre 400.00 abitanti | | euro 17.680 | euro 27.650 |

**Tabella B – SPESA CORRENTE ANNUALE PRO-CAPITE IN EURO**

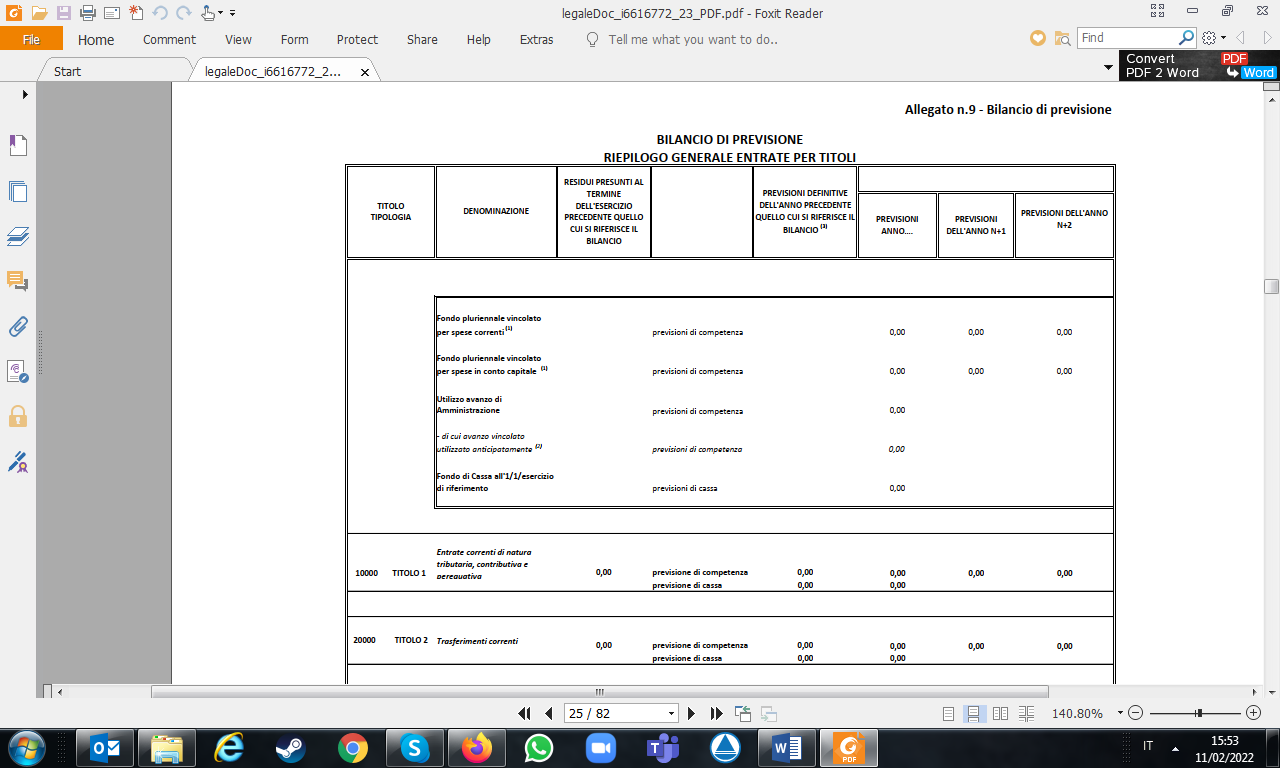
|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | Importi D.M. 20/05/2005 | Importi D.M. 21/12/2018 |
| **Comuni** | | |  |  |
| a) | comuni con meno di 500 abitanti | | euro 1.127 | euro 1.440 |
| b) | comuni da 550 a 999 abitanti | | euro 853 | euro 1.110 |
| c) | comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | | euro 729 | euro 930 |
| d) | comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | | euro 693 | euro 790 |
| e) | comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | | euro 664 | euro 770 |
| f) | comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | | euro 663 | euro 710 |
| g) | comuni da 10.000 a 19.999 abitanti | | euro 692 | euro 710 |
| h) | comuni da 20.000 a 59.999 abitanti | | euro 724 | euro 750 |
| i) | comuni da 60.000 a 99.999 abitanti | | euro 851 | euro 870 |
| l) | comuni da 100.000 a 249.999 abitanti | | euro 979 | euro 1.050 |
| m) | comuni da 250.000 a 499.999 abitanti | | euro 1.271 | euro 1.350 |
| n) | comuni da 500.000 abitanti ed oltre | | euro 1.347 | euro 1.420 |
| **Città metropolitane e Province** | | |  |  |
| a) | | province sino a 400.00 abitanti | euro 156 | euro 150 |
| b) | | province con oltre 400.00 abitanti | euro 103 | euro 120 |

**Tabella C – SPESA PER INVESTIMENTO ANNUALE PRO-CAPITE COMUNI**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | | Importi D.M. 20/05/2005 | Importi D.M. 21/12/2018 |
| **Comuni** | | |  |  |
| a) | | comuni con meno di 500 abitanti | euro 1.788 | euro 980 |
| b) | | comuni da 550 a 999 abitanti | euro 941 | euro 520 |
| c) | | comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | euro 682 | euro 350 |
| d) | | comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | euro 493 | euro 250 |
| e) | | comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | euro 456 | euro 200 |
| f) | | comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | euro 336 | euro 150 |
| g) | | comuni da 10.000 a 19.999 abitanti | euro 298 | euro 120 |
| h) | | comuni da 20.000 a 59.999 abitanti | euro 297 | euro 110 |
| i) | | comuni da 60.000 a 99.999 abitanti | euro 309 | euro 230 |
| l) | | comuni da 100.000 a 249.999 abitanti | euro 399 | euro 150 |
| m) | | comuni da 250.000 a 499.999 abitanti | euro 528 | euro 180 |
| n) | | comuni da 500.000 abitanti ed oltre | euro 1.368 | euro 150 |
| **Città metropolitane e Province** | | |  |  |
| a) | province sino a 400.00 abitanti | | euro 86 | euro 30 |
| b) | province con oltre 400.00 abitanti | | euro 64 | euro 20 |

Schemi del bilancio di previsione

Si riportano gli schemi del riepilogo generale delle entrate e delle spese per titoli di cui all’allagato 9 al D.Lgs. n. 118/2011.



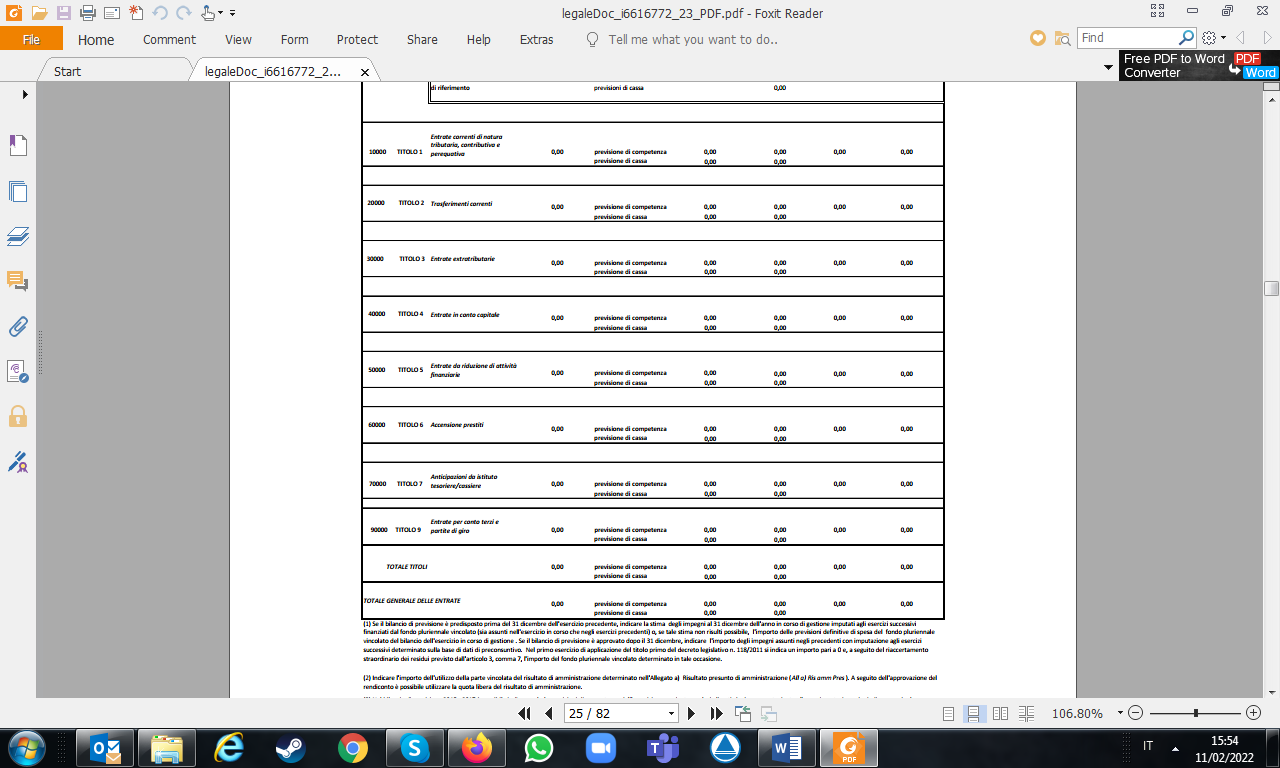




Tabella dei parametri di risconto della situazione di deficitarietà strutturale

Allegati al D.M. Interno di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze 28/12/2018

**ALLEGATO A – Tabella A1 – Parametri obiettivi per comuni, province, città metropolitane e comunità montane per il triennio 2019-2021**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Parametro** | **Codice indicatore** | **Denominazione dell’indicatore** | **Condizione di deficitarietà del parametro** | **Soglie (valori percentuali)** | | |
| **Comuni** | **Province e città metropolitane** | **Comunità montane** |
| **P1** | **1.1** | Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti | deficitario se maggiore del | 48% | 41% | 60% |
| **P2** | **2.8** | Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente | deficitario se minore del | 22% | 21% | 20% |
| **P3** | **3.2** | Anticipazioni chiuse solo contabilmente | deficitario se maggiore di | 0 | 0 | 0 |
| **P4** | **10.3** | Sostenibilità debiti finanziari | deficitario se maggiore del | 16% | 15% | 14% |
| **P5** | **12.4** | Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio | deficitario se maggiore del | 1,20% | 1,20% | 1,20% |
| **P6** | **13.1** | Debiti riconosciuti e finanziati | deficitario se maggiore del | 1% | 1% | 1% |
| **P7** | **13.2+13.3** | Debiti in corso di riconoscimento + Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento | deficitario se maggiore dello | 0,60% | 0,60% | 0,60% |
| **P8** |  | Indicatore concernente l’effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate) | deficitario se minore del | 47% | 45% | 54% |

**ALLEGATO A – Tabella A2 – Definizione degli indicatori di bilancio (D.M. Interno 22 dicembre 2015)**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Codice indicatore | Denominazione indicatore | Definizione indicatore (da calcolare come valori percentuali) |
| 1.1 | Incidenza spese rigide (ripiano disavanzo, personale e debito) su entrate correnti | [Ripiano disavanzo a carico dell'esercizio + Impegni (Macroaggregati 1.1 "Redditi di lavoro dipendente" + pdc 1.02.01.01.000 "IRAP"– FPV entrata concernente il Macroaggregato 1.1 + FPV personale in uscita 1.1 + 1.7 "Interessi passivi" + Titolo 4 Rimborso prestiti)] /(Accertamenti primi tre titoli Entrate) |
| 2.8 | Incidenza degli incassi delle entrate proprie sulle previsioni definitive di parte corrente | Totale incassi c/competenza e c/residui (pdc E.1.01.00.00.000 "Tributi" – "Compartecipazioni di tributi" E.1.01.04.00.000 + E.3.00.00.00.000 "Entrate extratributarie") / Stanziamenti definitivi di cassa dei primi tre titoli delle Entrate |
| 3.2 | Anticipazioni chiuse solo contabilmente | Anticipazione di tesoreria all'inizio dell'esercizio successivo / max previsto dalla norma |
| 10.3 | Sostenibilità dei debiti finanziari | [Impegni (Totale 1.7 "Interessi passivi" –"Interessi di mora" (U.1.07.06.02.000) – "Interessi per anticipazioni prestiti" (U.1.07.06.04.000) + Titolo 4 della spesa – estinzioni anticipate) – (Accertamenti Entrate categoria E.4.02.06.00.000 "Contributi agli investimenti direttamente destinati al rimborso di prestiti da amministrazioni pubbliche") + Trasferimenti in conto capitale per assunzione di debiti dell'amministrazione da parte di amministrazioni pubbliche (E.4.03.01.00.000) + Trasferimenti in conto capitale da parte di amministrazioni pubbliche per cancellazione di debiti dell'amministrazione (E.4.03.04.00.000)] / Accertamenti titoli 1, 2 e 3 |
| 12.4 | Sostenibilità disavanzo effettivamente a carico dell'esercizio | Disavanzo iscritto in spesa del conto del bilancio / Accertamenti dei titoli 1, 2 e 3 delle entrate |
| 13.1 | Debiti riconosciuti e finanziati | Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e finanziati / Totale impegni titolo 1 e titolo 2 |
| 13.2+13.3 | Debiti in corso di riconoscimento + Debiti riconosciuti e in corso di finanziamento | (Importo debiti fuori bilancio in corso di riconoscimento + Importo debiti fuori bilancio riconosciuti e in corso di finanziamento) / Totale accertamento entrate dei titoli 1, 2 e 3 |
|  | Indicatore concernente l’effettiva capacità di riscossione (riferito al totale delle entrate) | % di riscossione complessiva: (riscossioni c/comp + riscossioni c/residui) / (Accertamenti + residui definitivi iniziali) |

Valori soglia per fascia demografica ex Art. 33, c. 2, D.L. n. 34/2019

Tabelle D.M. Pubblica Amministrazione 17 marzo 2020

**Art. 4 – Tabella 1**

|  |  |
| --- | --- |
| **Fasce demografiche** | **Valore soglia** |
| a) comuni con meno di 1.000 abitanti | 29,5% |
| b) comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | 28,6% |
| c) comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | 27,6% |
| d) comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | 27,2% |
| e) comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | 26,9% |
| f) comuni da 10.000 a 59.999 abitanti | 27,0% |
| g) comuni da 60.000 a 249.999 abitanti | 27,6% |
| h) comuni da 250.000 a 1.499.999 abitanti | 28,8% |
| i) comuni con 1.500.000 di abitanti e oltre | 25,3% |

**Art. 5 – Tabella 2**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Comuni** | **2020** | **2021** | **2022** | **2023** | **2024** |
| Comuni con meno di 1.000 abitanti | 23,0% | 29,0% | 33,0% | 34,0% | 35,0% |
| Comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | 23,0% | 29,0% | 33,0% | 34,0% | 35,0% |
| Comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | 20,0% | 25,0% | 28,0% | 29,0% | 30,0% |
| Comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | 19,0% | 24,0% | 26,0% | 27,0% | 28,0% |
| Comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | 17,0% | 21,0% | 24,0% | 25,0% | 26,0% |
| Comuni da 10.000 a 59.999 abitanti | 9,0% | 16,0% | 19,0% | 21,0% | 22,0% |
| Comuni da 60.000 a 249.999 abitanti | 7,0% | 12,0% | 14,0% | 15,0% | 16,0% |
| Comuni da 250.000 a 1.499.999 abitanti | 3,0% | 6,0% | 8,0% | 9,0% | 10,0% |
| Comuni con 1.500.000 di abitanti e oltre | 1,5% | 3,0% | 4,0% | 4,5% | 5,0% |

**Art. 6 – Tabella 3**

|  |  |
| --- | --- |
| **Fasce demografiche** | **Valore soglia** |
| Comuni con meno di 1.000 abitanti | 33,5% |
| Comuni da 1.000 a 1.999 abitanti | 32,6% |
| Comuni da 2.000 a 2.999 abitanti | 31,6% |
| Comuni da 3.000 a 4.999 abitanti | 31,2% |
| Comuni da 5.000 a 9.999 abitanti | 30,9% |
| Comuni da 10.000 a 59.999 abitanti | 31,0% |
| Comuni da 60.000 a 249.999 abitanti | 31,6% |
| Comuni da 250.000 a 1.499.999 abitanti | 32,8% |
| Comuni con 1.500.000 di abitanti e oltre | 29,3% |

1. Da ultima, vedi Deliberazione 21 luglio 2021, n. 13/SEZAUT/2021/INPR. [↑](#footnote-ref-1)
2. In relazione alla possibilità di procedere ad un avvicendamento alla carica di presidente tra membri dello stesso collegio, il Ministero dell’Interno-Direzione centrale della Finanza locale ha affermato che la scelta del componente con funzioni di presidente compete all’Organo consiliare dell’ente anche nella situazione di dimissioni dello stesso e di consensuale scambio di ruoli con altro componente, previa verifica dei requisiti richiesti in capo al revisore subentrante. Tale pronunciamento desta qualche perplessità in ordine alla sorte del presidente dimissionario che rimarrebbe in carica quale componente del collegio, pur non essendo stato eletto mediante sorteggio ai sensi del D.L. n. 138/2011. [↑](#footnote-ref-2)
3. Sono funzioni fondamentali dei comuni, ai sensi dell'art. 14, D.L. 78/2010, conv. L. 122/2010 come modificato dall’art. 19, D.L. 95/2012 conv. L. 125/2012:

   1. organizzazione generale dell'amministrazione, gestione finanziaria e contabile e controllo;
   2. organizzazione dei servizi pubblici di interesse generale di ambito comunale, ivi compresi i servizi di trasporto pubblico comunale;
   3. catasto, ad eccezione delle funzioni mantenute allo Stato dalla normativa vigente;
   4. pianificazione urbanistica ed edilizia di ambito comunale nonché la partecipazione alla pianificazione territoriale di livello sovracomunale;
   5. attività, in ambito comunale, di pianificazione di protezione civile e di coordinamento dei primi soccorsi;
   6. organizzazione e gestione dei servizi di raccolta, avvio e smaltimento e recupero dei rifiuti urbani e la riscossione dei relativi tributi;
   7. progettazione e gestione del sistema locale dei servizi sociali ed erogazione delle relative prestazioni ai cittadini, secondo quanto previsto dall'articolo 118, quarto comma, della Costituzione;
   8. edilizia scolastica per la parte non attribuita alla competenza delle province, organizzazione e gestione dei servizi scolastici;
   9. polizia municipale e polizia amministrativa locale;
   10. tenuta dei registri di stato civile e di popolazione e compiti in materia di servizi anagrafici nonché in materia di servizi elettorali, nell'esercizio delle funzioni di competenza statale;

   l-bis) i servizi in materia statistica. [↑](#footnote-ref-3)
4. Termine più volte differito e ora nuovamente rinviato. L'entrata in vigore dell'esercizio obbligatorio di tutte le funzioni comunali dei piccoli comuni è stato prorogato più volte, da ultimo al 31 dicembre 2021 da parte dell’art. 2, c.3 del DL 183/2020. [↑](#footnote-ref-4)
5. In un parere del 3 novembre 2020 il Ministero dell’Interno-Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, richiamando anche il parere della Corte dei Conti sez. reg. Piemonte n. 44 del 23 aprile 2018, ha sancito l’incompatibilità fra le funzioni di revisore e componente dell’Organismo Indipendente di Valutazione (OIV). [↑](#footnote-ref-5)
6. In una massima del 26 marzo 2015, il Ministero dell’Interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, ha affermato che “*Nella attuale formulazione del predetto articolo non è indicato in quale fascia di enti siano da considerare le unioni di comuni che, in passato, si è ritenuto potessero essere assimilate alle comunità montane per le quali il legislatore ha previsto l'equiparazione ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.*

   *Con le nuove disposizioni di cui all'articolo 234, comma 3-bis, del decreto legislativo n.267 del 2000 e all'articolo 1, comma 110, lettera c), della legge n.56 del 2014, è stato previsto che la funzione di revisione economico-finanziaria possa essere svolta dall'organo di revisione delle Unioni di comuni anche per tutti i comuni che ne fanno parte.*

   *Nelle more di un aggiornamento normativo del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, si ritiene che, ai fini della determinazione del limite degli affidamenti, il soggetto incaricato di svolgere la revisione economico-finanziaria dell'unione e di tutti i comuni che ne fanno parte sia da considerare destinatario di un incarico unico da computare nel limite dei quattro incarichi se la popolazione complessiva dell'unione è inferiore ai 5.000 abitanti o nel limite dei tre incarichi se la popolazione complessiva è compresa tra 5.000 e 99.999 abitanti.*” [↑](#footnote-ref-6)
7. Documento n. 1 – Principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli Enti locali. [↑](#footnote-ref-7)
8. Il Ministero dell’Interno-Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali ha affermato, in un parere dell’11 giugno 2020, che, in caso di dimissioni anticipate del revisore unico, l’ente locale può procedere alla nomina del novo revisore senza la necessità di aspettare il decorso effettivo del termine di *prorogatio* una volta avvenuta l’estrazione a sorte. [↑](#footnote-ref-8)
9. Si noti come l’art. 234 del TUEL faccia ancora riferimento ai distinti albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri da tempo riuniti, con effetto dal 2008, nell’albo unico dei dottori commercialisti ed esperti contabili. [↑](#footnote-ref-9)
10. Con comunicato del 16 aprile 2020, facendo seguito al precedente comunicato del 27 marzo del medesimo oggetto, il Ministero dell’Interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, in riferimento all’art. 103 D.L. 17 marzo 2020, n. 18 relativo alla sospensione dei procedimenti amministrativi in scadenza tra il periodo 23 febbraio 2020 – 15 aprile 2020 disposta a seguito dell’emergenza epidemiologica causata dal virus COVID-19, ha previsto che, in caso di scadenza dell’organo di revisione all’interno del periodo di sospensione, qualora non si sia potuto provvedere al rinnovo per comprovati motivi, la stessa è differita al 15 maggio 2020, anche oltre il termine di *prorogatio* previsto dalla legge. [↑](#footnote-ref-10)
11. Si veda tabella “Determinazione dei compensi” riportata in appendice. [↑](#footnote-ref-11)
12. Il termine, inizialmente fissato per il 31/12/2013 è stato successivamente prorogato, da ultimo con il D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, fino al 31/12/2017. Non è stata riproposta, invece, detta proroga a decorrere dall’anno 2018. [↑](#footnote-ref-12)
13. Vedasi, sull’argomento, la Delibera delle n. 5 del 21 gennaio 2019 della Corte dei Conti Emilia Romagna. [↑](#footnote-ref-13)
14. Vedasi tabella B in appendice. [↑](#footnote-ref-14)
15. Vedasi tabella C in appendice. [↑](#footnote-ref-15)
16. Art. 1, c. 126 L. n. 662/96: *“I compensi corrisposti da pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29, spettanti ai dipendenti pubblici che siano componenti di organi di amministrazione, di revisione e di collegi sindacali sono ridotti per ciascun incarico in misura pari al 5 per cento per gli importi superiori a lire 5 milioni lordi annui, al 10 per cento per gli ulteriori importi superiori a lire 10 milioni lordi annui, al 20 per cento per gli ulteriori importi superiori a lire 20 milioni lordi annui. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri sono definite le modalità di versamento all'erario dell'importo corrispondente alla riduzione per prestazioni comunque rese a decorrere dalla data di entrata in vigore della presente legge.”*

    Il D.M.C.M. n. 486/98 ha esteso l’ambito applicativo della L. n. 662/96 prevedendo che *“La riduzione dei compensi di cui al comma 1 deve essere effettuata anche nei confronti dei dipendenti di pubbliche amministrazioni diverse da quelle indicate dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 3 febbraio 1993, n. 29.”* [↑](#footnote-ref-16)
17. Tale limite, precedentemente fissato in 5.000 abitanti, è stato così innalzato dall’art. 1, co.732, L. 27 dicembre 2006, n. 296. [↑](#footnote-ref-17)
18. In relazione alla problematica della riduzione del numero di abitanti nel corso del mandato, il Ministero dell’Interno-Direzione centrale per la Finanza, nel parere pubblicato sul proprio sito istituzionale in data 9 giugno 2021, nel ribadire che, per quanto riguarda l’Organo di revisione, si fa riferimento alla popolazione calcolata al 31 dicembre del penultimo anno precedente la data dell’estrazione dall’elenco, ha chiarito che l’Organo di revisore nominato a seguito del sorteggio deve rimanere in carica per tutta la durata del triennio anche nel caso in cui la popolazione dell’ente, nel frattempo, scenda sotto i 15.000 abitanti. [↑](#footnote-ref-18)
19. Iscrizione ad uno dei seguenti albi:

    Registro dei revisori contabili;

    Albo dei dottori commercialisti;

    Albo dei ragionieri. [↑](#footnote-ref-19)
20. Dove: AR = rischio di revisione; IR = rischio intrinseco; CR = rischio di controllo; DR = rischio di non individuazione. [↑](#footnote-ref-20)
21. Documento n. 1 – Principi di vigilanza e controllo dell’Organo di revisione degli Enti Locali. [↑](#footnote-ref-21)
22. Cassazione, Sentenze 26 marzo 1990, n. 2428 e 11 agosto 1990, n. 8218. [↑](#footnote-ref-22)
23. Comma così modificato, a decorrere dal 17 luglio 2020, dall’art. [23, comma 1](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000895843ART59',key:'61LX0000895843ART59',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d)), [D.L. 16 luglio 2020, n. 76](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000895843',key:'61LX0000895843',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d)), convertito, con modificazioni, dalla [L. 11 settembre 2020, n. 120](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'61',id:'61LX0000898316',key:'61LX0000898316',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d)). [↑](#footnote-ref-23)
24. Il dolo generico consiste nella rappresentazione e nella volontà dell’intero fatto tipico; il dolo specifico indica un elemento essenziale, previsto espressamente dalla fattispecie incriminatrice, avente natura psichica e consiste in uno scopo ulteriore verso cui deve tendere la volontà del soggetto agente, ma che, ai fini dell’esistenza della fattispecie, non occorre che sia effettivamente conseguito. [↑](#footnote-ref-24)
25. *“Reclusione da 1 a 6 anni. Se la falsità concerne un atto o parte di un atto, che faccia fede fino a querela di falso, la reclusione è da 3 a 10 anni”.* [↑](#footnote-ref-25)
26. Per agevolazione si intende la condotta con cui in qualsiasi modo, anche omissivo, si rende possibile o più agevole a chi non ha il diritto o la competenza, procurarsi per via autonoma la conoscenza della notizia. [↑](#footnote-ref-26)
27. In tal senso, Corte dei Conti, ss.rr., sentenza n. 441/1985. [↑](#footnote-ref-27)
28. Art. 90, D.P.R. n. 97/2003. [↑](#footnote-ref-28)
29. Si veda la sentenza della Corte dei Conti – Sezione Prima Giurisdizione Centrale di Appello del 17 maggio 2017, n. 176 con la quale si conferma la condanna ai consiglieri comunali responsabili di servizio per il danno arrecato all’ente a seguito di irregolarità nel riconoscimento di debiti fuori bilancio. [↑](#footnote-ref-29)
30. Ad esempio, nel 2016 le entrate per l'addizionale comunale IRPEF sono accertate per un importo pari agli accertamenti del 2014 per addizionale IRPEF, incassati in c/competenza nel 2014 e in c/residui nel 2015. [↑](#footnote-ref-30)
31. Riguardo alla mancata restituzione dell’anticipazione di tesoreria, secondo la commissione ARCONET, come affermato nella riunione del 14 marzo 2018, con la risposta alla FAQ n. 29, le anticipazioni di tesoreria “*non costituiscono debito per l’ente, in quanto destinate a fronteggiare temporanee esigenze di liquidità dell’ente e destinate ad essere chiuse entro l’esercizio*”. Qualora ciò non accadesse, la chiusura contabile dell’anticipazione di tesoreria al 31 dicembre dell’esercizio precedente, come indicato dalla stessa commissione, è effettuata nell’esercizio successivo, alla prima data utile, attraverso:

    a) l’accertamento dell’entrata derivante dall’anticipazione di tesoreria in essere alla data del 1° gennaio, e il correlato impegno concernete il rimborso dell’anticipazione;

    b) una regolazione contabile costituita da un mandato in c/residui a valere dell’impegno concernente il rimborso dell’anticipazione di tesoreria non pagato nell’esercizio precedente, e dalla correlata reversale in c/competenza a valere dell’accertamento di cui alla lettera a).

    Al 1° gennaio il fondo cassa iniziale risulta pari a zero.

    Alla data del 1° gennaio, il livello massimo dell’anticipazione di tesoreria del nuovo anno è determinato nel rispetto dei limiti di legge, considerando l’anticipazione non restituita. [↑](#footnote-ref-31)
32. Aggiornamento del principio contabile previsto dai decreti ministeriali del 7 settembre 2020 e del 1 settembre 2021. [↑](#footnote-ref-32)
33. Oneri inerenti alla progettazione, alla direzione dei lavori ovvero al direttore dell'esecuzione, alla vigilanza, ai collaudi tecnici e amministrativi ovvero alle verifiche di conformità, al collaudo statico, agli studi e alle ricerche connessi, alla progettazione dei piani di sicurezza e di coordinamento e al coordinamento della sicurezza in fase di esecuzione quando previsti dal D.L.gs. n. 81/2008, alle prestazioni professionali e specialistiche necessari per la redazione di un progetto esecutivo completo in ogni dettaglio. [↑](#footnote-ref-33)
34. Le percentuali dal 2018 in poi sono così modificate, in ultimo, dall’art. 1, c. 882, L. 27 dicembre 2017, n. 205. [↑](#footnote-ref-34)
35. Con la delibera n. 279/2018, la Corte dei Conti, sezione di controllo per il Veneto, consolida e precisa il principio dell'obbligatorietà della costituzione di un apposito fondo rischi in presenza di una obbligazione passiva condizionata all'esito del giudizio. [↑](#footnote-ref-35)
36. Organismo che sovraintende all’applicazione del nuovo ordinamento contabile degli enti locali. [↑](#footnote-ref-36)
37. Ai sensi dell’art.1, c. 2, lett. b), D.Lgs. 118/2011. *“Per organismi strumentali delle regioni e degli enti locali si intendono le loro articolazioni organizzative, anche a livello territoriale, dotate di autonomia gestionale e contabile, prive di personalità giuridica. Le gestioni fuori bilancio autorizzate da legge e le istituzioni di cui all'art. 114, c. 2, del D.Lg. 18 agosto 2000, n. 267, sono organismi strumentali. Gli organismi strumentali sono distinti nelle tipologie definite in corrispondenza delle missioni del bilancio.”* [↑](#footnote-ref-37)
38. Ai sensi dell’art.11-ter, c. 1, D.Lgs. 118/2011: *“Si definisce ente strumentale controllato di una regione o di un ente locale di cui all'art. 2 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nei cui confronti la regione o l'ente locale ha una delle seguenti condizioni:*

    1. *il possesso, diretto o indiretto, della maggioranza dei voti esercitabili nell'ente o nell'azienda;*
    2. *il potere assegnato da legge, statuto o convenzione di nominare o rimuovere la maggioranza dei componenti degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività di un ente o di un'azienda;*
    3. *la maggioranza, diretta o indiretta, dei diritti di voto nelle sedute degli organi decisionali, competenti a definire le scelte strategiche e le politiche di settore, nonché a decidere in ordine all'indirizzo, alla pianificazione ed alla programmazione dell'attività dell'ente o dell'azienda;*
    4. *l'obbligo di ripianare i disavanzi, nei casi consentiti dalla legge, per percentuali superiori alla propria quota di partecipazione;*
    5. *un'influenza dominante in virtù di contratti o clausole statutarie, nei casi in cui la legge consente tali contratti o clausole...”*

    [↑](#footnote-ref-38)
39. Ai sensi dell’art. 11-ter, c. 2, D.Lgs. 118/2011: *“Si definisce ente strumentale partecipato da una regione o da un ente locale di cui all'art. 2 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, l'azienda o l'ente, pubblico o privato, nel quale la regione o l'ente locale ha una partecipazione, in assenza delle condizioni di cui al c. 1.”* [↑](#footnote-ref-39)
40. L'influenza dominante si manifesta attraverso clausole contrattuali che incidono significativamente sulla gestione della partecipata che svolge l'attività prevalentemente nei confronti dell'ente controllante. [↑](#footnote-ref-40)
41. L’attività si definisce prevalente se la società controllata ha conseguito nell'anno precedente ricavi a favore dell'amministrazione pubblica capogruppo superiori all'80% dell'intero fatturato. [↑](#footnote-ref-41)
42. Ai sensi dell’art 2359, C.C.: *“Sono considerate società controllate:*

    *1) le società in cui un’altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell’assemblea ordinaria;*

    *2) le società in cui un’altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un’influenza dominante nell’assemblea ordinaria;*

    *3) le società che sono sotto influenza dominante di un’altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.”* [↑](#footnote-ref-42)
43. A decorrere dal 2019, con riferimento all'esercizio 2018, la definizione di società partecipata è estesa alle società nelle quali l'ente locale, direttamente o indirettamente, dispone di una quota significativa di voti, esercitabili in assemblea, pari o superiore al 20%, o al 10% se trattasi di società quotata. [↑](#footnote-ref-43)
44. Vedi schemi del bilancio di previsione in appendice. [↑](#footnote-ref-44)
45. L’art. 52, c. 2, D.L. 25 maggio 2021, n. 73, conv. L. 23 luglio 2021, n. 106, ha disposto, per i soli enti locali che abbiano incassato le anticipazioni di liquidità di cui al D.L. 8 aprile 2013, n. 35, il differimento del termine per la deliberazione del bilancio di previsione 2021-2023 al 31 luglio 2021. [↑](#footnote-ref-45)
46. Solo per la TARI, l’art. 107, c. 4, D.L. n. 18/2020, conv. L. 24 aprile 2020, n. 27, prevedeva che i comuni potessero approvare le tariffe entro il 30 giugno 2020. Tale disposizione è stata tuttavia abrogata dall’art. 138, D.L. n. 34/2020. [↑](#footnote-ref-46)
47. In precedenza, dell'art. 161, c. 1, del TUEL prevedeva la redazione di apposita certificazione sui principali dati del bilancio di previsione; la certificazione annuale doveva essere sottoscritta digitalmente dal segretario, dal responsabile del servizio finanziario e dall’organo di revisione. [↑](#footnote-ref-47)
48. La Sezione Autonomie della Corte dei Conti, con deliberazione n. 9/2016 ha sancito che per le entrate caratterizzate da un determinato tasso d’inesigibilità, la previsione di cassa non potrà mai eccedere quanto mediamente è stato riscosso negli ultimi esercizi. [↑](#footnote-ref-48)
49. Art. 183, c. 8, TUEL: *“Al fine di evitare ritardi nei pagamenti e la formazione di debiti pregressi, il responsabile della spesa che adotta provvedimenti che comportano impegni di spesa ha l'obbligo di accertare preventivamente che il programma dei conseguenti pagamenti sia compatibile con i relativi stanziamenti di cassa e con le regole del patto di stabilità interno; la violazione dell'obbligo di accertamento di cui al presente comma comporta responsabilità disciplinare ed amministrativa. Qualora lo stanziamento di cassa, per ragioni sopravvenute, non consenta di far fronte all'obbligo contrattuale, l'amministrazione adotta le opportune iniziative, anche di tipo contabile, amministrativo o contrattuale, per evitare la formazione di debiti pregressi”* [↑](#footnote-ref-49)
50. Art. 1, c. 460, L. 11 dicembre 2016, n. 232: *“A decorrere dal 1º gennaio 2018, i proventi dei titoli abilitativi edilizi e delle sanzioni previste dal testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, sono destinati esclusivamente e senza vincoli temporali alla realizzazione e alla manutenzione ordinaria e straordinaria delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria, al risanamento di complessi edilizi compresi nei centri storici e nelle periferie degradate, a interventi di riuso e di rigenerazione, a interventi di demolizione di costruzioni abusive, all'acquisizione e alla realizzazione di aree verdi destinate a uso pubblico, a interventi di tutela e riqualificazione dell'ambiente e del paesaggio, anche ai fini della prevenzione e della mitigazione del rischio idrogeologico e sismico e della tutela e riqualificazione del patrimonio rurale pubblico, nonché a interventi volti a favorire l'insediamento di attività di agricoltura nell'ambito urbano e a spese di progettazione per opere pubbliche. A decorrere dal 1° aprile 2020 le risorse non utilizzate ai sensi del primo periodo possono essere altresì utilizzate per promuovere la predisposizione di programmi diretti al completamento delle infrastrutture e delle opere di urbanizzazione primaria e secondaria dei piani di zona esistenti, fermo restando l'obbligo dei comuni di porre in essere tutte le iniziative necessarie per ottenere l'adempimento, anche per equivalente, delle obbligazioni assunte nelle apposite convenzioni o atti d'obbligo da parte degli operatori”* [↑](#footnote-ref-50)
51. La disposizione non ha più la portata triennale (2018-2020) che aveva nella fase iniziale, in quanto l’art. 11-bis, il c. 4, D.L. n. 135/2018 ha soppresso il primo periodo dell’art. 1, c. 866, L. n.205/2017 nella parte in cui si riferiva *"Per gli anni dal 2018 al 2020".* [↑](#footnote-ref-51)
52. Intese concluse in ambito regionale che garantiscano, per l'anno di riferimento, il rispetto del saldo di cui all'art. 9, c. 1, del complesso degli enti territoriali della regione interessata, compresa la medesima regione. [↑](#footnote-ref-52)
53. L’art. 106, c. 3-bis, D.L. 19 maggio 2020, n. 34, conv. L. 17 luglio 2020, n. 77 ha differito, relativamente all’esercizio 2020, tale termine al 30 settembre 2020; l’art. 54, c. 1, D.L. 14 agosto 2020, n. 104, conv. L. 13 ottobre 2020, n. 126 ha ulteriormente differito il termine al 30 novembre 2020. [↑](#footnote-ref-53)
54. Commissariamento dell’ente. [↑](#footnote-ref-54)
55. I valori sogli per fascia demografica sono stati definiti con DM Pubblica Amministrazione 17 marzo 2020. Vedi Tabella 1, art. 4 D.M. Pubblica Amministrazione 17 marzo 2020 in allegato. [↑](#footnote-ref-55)
56. Vedi Tabella 2, art. 5, D.M. Pubblica Amministrazione 17 marzo 2020 in allegato. [↑](#footnote-ref-56)
57. Vedi Tabella 3, art. 6, D.M. Pubblica Amministrazione 17 marzo 2020 in allegato. [↑](#footnote-ref-57)
58. [↑](#footnote-ref-58)
59. Art. 1, c. 388, L. n. 147/2013. [↑](#footnote-ref-59)
60. L’art. 107 del D.L. 17 marzo 2020, n. 18 “Cura Italia”, conv. L. 24 aprile 2020, n. 27 ha previsto il differimento del termine di approvazione del rendiconto relativo all’anno 2019 al 30 giugno 2020. L’art. 3, D.L. 30 aprile 2021, n.56, differisce il termine per l’approvazione dei rendiconti relativi al 2020 al 31 maggio 2021. L’art. 52, c. 2, D.L. 25 maggio 2021, n. 73, conv. L. 23 luglio 2021, n. 106, ha disposto, per i soli enti locali che abbiano incassato le anticipazioni di liquidità di cui al D.L. 8 aprile 2013, n. 35, il differimento termine per la deliberazione del rendiconto di gestione relativo all’esercizio 2020 al 31 luglio 2021. [↑](#footnote-ref-60)
61. Commissariamento e scioglimento del consiglio. [↑](#footnote-ref-61)
62. Gli organismi e gli enti strumentali delle regioni, delle province autonome di Trento e di Bolzano e degli enti locali trasmettevano il prospetto entro il 30 giugno 2017. [↑](#footnote-ref-62)
63. Secondo l’art. 11, c.6, D.Lgs. 118/2011 la relazione illustra:

    *“a) i criteri di valutazione utilizzati;*

    *b) le principali voci del conto del bilancio;*

    *c) le principali variazioni alle previsioni finanziarie intervenute in corso d'anno, comprendendo l'utilizzazione dei fondi  
    di riserva e gli utilizzi delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 1° gennaio dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;*

    *d) l'elenco analitico delle quote vincolate e accantonate del risultato di amministrazione al 31 dicembre dell'esercizio precedente, distinguendo i vincoli derivanti dalla legge e dai principi contabili, dai trasferimenti, da mutui e altri finanziamenti, vincoli formalmente attribuiti dall'ente;*

    *d-bis) solo con riferimento alle regioni, l'elenco degli impegni per spese di investimento di competenza dell'esercizio finanziati con il ricorso al debito non contratto;*

    *d-ter) solo con riferimento alle regioni, l'elenco degli impegni per spese di investimento che hanno determinato il disavanzo da debito autorizzato e non contratto alla fine dell'anno, distintamente per esercizio di formazione;*

    *e) le ragioni della persistenza dei residui con anzianità superiore ai cinque anni e di maggiore consistenza, nonché sulla  
    fondatezza degli stessi, compresi i crediti di cui al comma 4, lettera n);*

    *f) l'elenco delle movimentazioni effettuate nel corso dell'esercizio sui capitoli di entrata e di spesa riguardanti l'anticipazione, evidenziando l'utilizzo medio e l'utilizzo massimo dell'anticipazione nel corso dell'anno, nel caso in cui il conto del bilancio, in deroga al principio generale dell'integrità, espone il saldo al 31 dicembre dell'anticipazione attivata al netto dei relativi rimborsi;*

    *g) l'elencazione dei diritti reali di godimento e la loro illustrazione;*

    *h) l'elenco dei propri enti e organismi strumentali, con la precisazione che i relativi rendiconti o bilanci di esercizio sono consultabili nel proprio sito internet;*

    *i) l'elenco delle partecipazioni dirette possedute con l'indicazione della relativa quota percentuale;*

    *j) gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società controllate e partecipate. La predetta informativa, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso l'ente assume senza indugio, e comunque non oltre il termine dell'esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie;*

    *k) gli oneri e gli impegni sostenuti, derivanti da contratti relativi a strumenti finanziari derivati o da contratti di finanziamento che includono una componente derivata;*

    *l) l'elenco delle garanzie principali o sussidiarie prestate dall'ente a favore di enti e di altri soggetti ai sensi delle leggi vigenti, con l'indicazione delle eventuali richieste di escussione nei confronti dell'ente e del rischio di applicazione dell'art. 3, comma 17 della legge 24 dicembre 2003, n. 350;*

    *m) l'elenco descrittivo dei beni appartenenti al patrimonio immobiliare dell'ente alla data di chiusura dell'esercizio cui il conto si riferisce, con l'indicazione delle rispettive destinazioni e degli eventuali proventi da essi prodotti;*

    *n) gli elementi richiesti dall'art. 2427 e dagli altri articoli del codice civile, nonché da altre norme di legge e dai documenti sui principi contabili applicabili;*

    *o) altre informazioni riguardanti i risultati della gestione, richieste dalla legge o necessarie per l'interpretazione del rendiconto.”* [↑](#footnote-ref-63)
64. Art. 169, TUEL [↑](#footnote-ref-64)
65. Art. 10, D.Lgs. 27 ottobre 2009, n. 150 [↑](#footnote-ref-65)
66. In precedenza il limite era di 15.000. [↑](#footnote-ref-66)
67. Corte dei Conti, sez. reg. contr. Sardegna, Del. 1/2018/Par [↑](#footnote-ref-67)
68. La pronuncia dalla Corte Costituzionale del 25 novembre 2016, n. 251 ha dichiarato:

    l’illegittimità costituzionale dell’art. 11, c. 1, lettere a), b), numero 2), c), numeri 1) e 2), e), f), g), h), i), l), m), n), o), p) e q), e c. 2, della legge 7 agosto 2015, n. 124 (Deleghe al Governo in materia di riorganizzazione delle amministrazioni pubbliche), nella parte in cui prevede che i decreti legislativi attuativi siano adottati previa acquisizione del parere reso in sede di Conferenza unificata, anziché previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni;

    l’illegittimità costituzionale dell’art. 17, c. 1, lettere a), b), c), d), e), f), l), m), o), q), r), s) e t), della legge n. 124 del 2015, nella parte in cui, in combinato disposto con l’art. 16, commi 1 e 4, della medesima legge n. 124 del 2015, prevede che il Governo adotti i relativi decreti legislativi attuativi previo parere in sede di Conferenza unificata, anziché previa intesa in sede di Conferenza Stato-Regioni;

    l’illegittimità costituzionale dell’art. 18, lettere a), b), c), e), i), l) e m), numeri da 1) a 7), della legge n. 124 del 2015, nella parte in cui, in combinato disposto con l’art. 16, commi 1 e 4, della medesima legge n. 124 del 2015, prevede che il Governo adotti i relativi decreti legislativi attuativi previo parere, anziché previa intesa, in sede di Conferenza unificata;

    l’illegittimità costituzionale dell’art. 19, lettere b), c), d), g), h), l), m), n), o), p), s), t) e u), della legge n. 124 del 2015, nella parte in cui, in combinato disposto con l’art. 16, commi 1 e 4, della medesima legge n. 124 del 2015, prevede che il Governo adotti i relativi decreti legislativi attuativi previo parere, anziché previa intesa, in sede di Conferenza unificata. [↑](#footnote-ref-68)
69. Società pubblica di progetto. [↑](#footnote-ref-69)
70. Partenariato pubblico privato. [↑](#footnote-ref-70)
71. Società a partecipazione mista pubblico-privata. [↑](#footnote-ref-71)
72. Art. 21-bis, L. 10 ottobre 1990, n. 287: *“L'Autorità garante della concorrenza e del mercato è legittimata ad agire in giudizio contro gli atti amministrativi generali, i regolamenti ed i provvedimenti di qualsiasi amministrazione pubblica che violino le norme a tutela della concorrenza e del mercato. L'Autorità garante della concorrenza e del mercato, se ritiene che una pubblica amministrazione abbia emanato un atto in violazione delle norme a tutela della concorrenza e del mercato, emette, entro sessanta giorni, un parere motivato, nel quale indica gli specifici profili delle violazioni riscontrate. Se la pubblica amministrazione non si conforma nei sessanta giorni successivi alla comunicazione del parere, l'Autorità può presentare, tramite l'Avvocatura dello Stato, il ricorso, entro i successivi trenta giorni. Ai giudizi instaurati ai sensi del comma 1 si applica la disciplina di cui al Libro IV, Titolo V, del decreto legislativo 2 luglio 2010, n. 104”.* [↑](#footnote-ref-72)
73. Art. 16, c. 1: *“Le società in house ricevono affidamenti diretti di contratti pubblici dalle amministrazioni che esercitano su di esse il controllo analogo o da ciascuna delle amministrazioni che esercitano su di esse il controllo analogo congiunto solo se non vi sia partecipazione di capitali privati, ad eccezione di quella prescritta da norme di legge e che avvenga in forme che non comportino controllo o potere di veto, né l'esercizio di un'influenza determinante sulla società controllata”.* [↑](#footnote-ref-73)
74. Art. 16, c. 3: *“Gli statuti delle società di cui al presente articolo devono prevedere che oltre l'ottanta per cento del loro fatturato sia effettuato nello svolgimento dei compiti a esse affidati dall'ente pubblico o dagli enti pubblici soci”.* [↑](#footnote-ref-74)
75. Disposizione sospesa dalla data del 17 marzo 2020 e fino al 15 dicembre 2020 a norma dell’art. 1, c. 4-duodecies, D.L. 7 ottobre 2020, n. 125, conv. L. 27 novembre 2020, n. 159, in considerazione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19. [↑](#footnote-ref-75)
76. La mancata redazione del piano poteva comportare responsabilità per danno erariale (Delibera n. 101/2015, Corte dei Conti – Sezione Abruzzo). [↑](#footnote-ref-76)
77. Ai fini dell'applicazione del criterio di cui all'art. 20, c. 2, lett. d), il primo triennio rilevante è il triennio 2017-2019. Nelle more della prima applicazione del suddetto criterio relativo al triennio 2017-2019, si applica la soglia di fatturato medio non superiore a 500.000 euro per il triennio precedente l'entrata in vigore del presente decreto ai fini dell'adozione dei piani di revisione straordinaria di cui all'art. 24 e per i trienni 2015-2017 e 2016-2018 ai fini dell'adozione dei piani di razionalizzazione di cui all'art. 20. [↑](#footnote-ref-77)
78. Solo ai fini della prima applicazione del criterio di cui all'art. 20, c. 2, lett. e), si considerano i risultati dei 5 esercizi successivi all'entrata in vigore del presente decreto. Ciò dovrebbe determinare che per dette società la suddetta verifica andrebbe applicata per la prima volta soltanto nella “*Razionalizzazione periodica*” da effettuarsi nel 2022. [↑](#footnote-ref-78)
79. Per l’anno 2020 il termine è differito al 30 giugno 2020 dall’art. 107, c. 8, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. L. 24 aprile 2020, n. 24. [↑](#footnote-ref-79)
80. Termine differito al 30 settembre 2020, qualora esso scada antecedentemente alla predetta data a norma dell’art. 17, c. 1-bis, D.L. 16 luglio 2020, n. 76, conv. L. 11 settembre 2020, n. 120. Sono rimessi in termini gli enti locali per i quali il termine di 3 mesi è scaduto alla data del 30 giugno 2020, per effetto del rinvio precedentemente operato ai sensi dell'art. 107, c. 7, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. L. 24 aprile 2020, n. 27, o è scaduto fra il 30 giugno 2020 e la data di entrata in vigore della legge di conversione D.L. n. 76/2020. [↑](#footnote-ref-80)
81. Il termine è elevato di ulteriori 180 giorni per i comuni con popolazione superiore a 250.000 abitanti o capoluogo di provincia e per le province. [↑](#footnote-ref-81)
82. Art. 36, D.L. 24/04/2017, n. 50, conv. L. 21/06/2017, n. 96. [↑](#footnote-ref-82)
83. Termine prorogato al 30 settembre 2020, qualora il termine di novanta giorni scada antecedentemente alla predetta data, dall’art. 17, c. 1, D.L. 16 luglio 2020, n. 76, conv. L 11 settembre 2020, n. 120, successivamente al 30 settembre 2021, qualora il previsto termine di novanta giorni scada antecedentemente alla predetta data, a norma dell’art. 30, c. 11-bis, D.L. 22 marzo 2021, n. 41, conv. L. 21 maggio 2021, n.69, e, infine, al 30 giugno 2021, qualora, rispettivamente, i termini di novanta giorni siano scaduti antecedentemente alla predetta data, a norma dell’art. 11-quater, c. 9, D.L. 22 aprile 2021, n. 52, conv. L. 17 giugno 2021, n. 87. [↑](#footnote-ref-83)
84. In particolare, è prevista la seguente modulazione della durata del piano di riequilibrio:

    |  |  |
    | --- | --- |
    | **Rapporto passività/impegni di cui al Titolo I** | **Durata massima del Piano di riequilibrio finanziario pluriennale** |
    | Fino al 20% | 4 anni |
    | Superiore al 20% e fino al 60% | 10 anni |
    | Superiore al 60% e fino al 100% per comuni fino a 60.000 abitanti | 15 anni |
    | Oltre il 60 per cento per i comuni con popolazione superiore a 60.000 abitanti e oltre il 100 per cento per tutti gli altri comuni | 20 anni |

    [↑](#footnote-ref-84)
85. Art. 1, c. 848, L. 205/2017: “*I comuni che non hanno deliberato il riaccertamento straordinario dei residui attivi e passivi previsto dall'articolo 3, comma 7, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, nonché quelli per i quali le competenti sezioni regionali della Corte dei conti o i servizi ispettivi del Ministero dell'economia e delle finanze hanno accertato la presenza di residui risalenti agli esercizi antecedenti il 2015 non correttamente accertati entro il 1° gennaio 2015, provvedono, contestualmente all'approvazione del rendiconto 2017, al riaccertamento straordinario dei residui al 31 dicembre 2017 provenienti dalla gestione 2014 e precedenti, secondo le modalità definite con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da emanare entro il 28 febbraio 2018.*” [↑](#footnote-ref-85)
86. Termini differiti al 30 giugno 2020, relativamente all’anno 2020, a norma dell’art 107, c. 7, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. [L. 24 aprile 2020, n. 27](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000891283SOMM?pathId=1295f0170b59d). [↑](#footnote-ref-86)
87. Termini differiti al 30 giugno 2020, relativamente all’anno 2020, a norma dell’art 107, c. 7, D.L. 17 marzo 2020, n. 18, conv. [L. 24 aprile 2020, n. 27](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000891283SOMM?pathId=1295f0170b59d). [↑](#footnote-ref-87)
88. Sez. Autonomie n. 13/2016, su art. 1, c. 714 e ss., L. n. 208/2015. [↑](#footnote-ref-88)
89. Si veda tabella “Indici deficitarietà strutturale” in appendice. I precedenti indicatori erano stati individuati con D.M. Interno di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze del 18/02/2013. [↑](#footnote-ref-89)
90. Art. 68, c. 1, D.L n.18/2020: *“Con riferimento alle entrate tributarie e non tributarie, sono sospesi i termini dei versamenti, in scadenza nel periodo dall'8 marzo 2020 al 31 agosto 2021, derivanti da cartelle di pagamento emesse dagli agenti della riscossione nonché dagli avvisi previsti dagli* [*articoli 29*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000661382ART59?pathId=1d3a219e3c1f2) *e* [*30 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000661382ART60?pathId=1d3a219e3c1f2)*, convertito, con modificazioni, dalla* [*legge 30 luglio 2010, n. 122*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000678333SOMM?pathId=1d3a219e3c1f2)*. I versamenti oggetto di sospensione devono essere effettuati in unica soluzione entro il mese successivo al termine del periodo di sospensione. Non si procede al rimborso di quanto già versato. Si applicano le disposizioni di cui all'*[*articolo 12 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 159*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000819405ART24?pathId=1d3a219e3c1f2)”

    Art. 68, c. 2-bis, D.L n.18/2020: “*Nei confronti delle persone fisiche che, alla data del 21 febbraio 2020, avevano la residenza ovvero la sede operativa nel territorio dei comuni individuati nell'*[*allegato 1 al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 1° marzo 2020*](https://onelegale.wolterskluwer.it/normativa/10LX0000888073ART19?pathId=1d3a219e3c1f2)*, e dei soggetti diversi dalle persone fisiche che, alla stessa data del 21 febbraio 2020, avevano nei medesimi comuni la sede legale o la sede operativa, i termini delle sospensioni di cui ai commi 1 e 2 decorrono dalla medesima data del 21 febbraio 2020.*” [↑](#footnote-ref-90)
91. Vedi paragrafo 3.7.2 in materia di responsabilità penale. [↑](#footnote-ref-91)
92. L’importanza di una comunicazione tempestiva del parere dell’organo di revisione sulla proposta di bilancio da sottoporre al consiglio è stata rimarcata dal TAR della Puglia, con sentenza n. 3649 del 21 dicembre 2015, con la quale il Tribunale ha disposto l’**annullamento della delibera di approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto** di un comune, a seguito del ricorso di alcuni consiglieri che lamentavano l’impossibilità di prendere visione del parere del collegio dei revisori, prima della seduta deputata alla disamina e approvazione del documento contabile. Secondo i giudici pugliesi, tale fatto ha comportato una **lesione alle prerogative dei consiglieri** i quali non sono stati posti nella condizione di esercitare adeguatamente i loro compiti di controllo sull’attività degli organi di governo dell’ente locale.

    Allo stesso modo il TAR della Calabria, con la sentenza n. 1175 del 20 luglio 2017, ha disposto l’annullamento della delibera di approvazione del bilancio di previsione a causa della mancata tempestiva allegazione della relazione dell’organo di revisione contabile, avendo, questo fatto, impedito ai consiglieri ricorrenti di esercitare le prerogative proprie del loro incarico, in violazione delle disposizioni regolamentari dell’ente disciplinanti le modalità temporali della messa a disposizione dello schema di bilancio di previsione e della documentazione allegata. [↑](#footnote-ref-92)
93. Da redigersi secondo lo schema previsto dal D.M. Infrastrutture e dei Trasporti 14 gennaio 2018, n. 14. [↑](#footnote-ref-93)
94. Anche sulla relazione dell’organo di revisione al rendiconto da sottoporre al consiglio il TAR della Puglia ha ribadito, con la citata sentenza n. 3649 del 21 dicembre 2015, la necessità di una tempestiva presa visione da parte dei consiglieri al fine di esercitare le proprie prerogative, disponendo l’**annullamento della delibera di approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto,** priva di tale relazione.

    Allo stesso modo il TAR della Calabria, con la sentenza n. 1900 del 6 dicembre 2017, ha disposto l’annullamento della delibera di approvazione del rendiconto di gestione a causa della mancata tempestiva allegazione della relazione dell’organo di revisione contabile, avendo, questo fatto, impedito ai consiglieri ricorrenti di esercitare le prerogative proprie del loro incarico, in violazione delle disposizioni regolamentari dell’ente disciplinanti le modalità temporali della messa a disposizione ella proposta di rendiconto. [↑](#footnote-ref-94)
95. art. 9, c. 1-quinquies, D.L. n. 113/2016: “*In caso di mancato rispetto dei termini previsti per l'approvazione dei bilanci di previsione, dei rendiconti e del bilancio consolidato , nonché di mancato invio, entro trenta giorni dal termine previsto per l'approvazione, dei relativi dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 13 della legge 31 dicembre 2009, n. 196, compresi i dati aggregati per voce del piano dei conti integrato, gli enti territoriali, ferma restando per gli enti locali che non rispettano i termini per l'approvazione dei bilanci di previsione e dei rendiconti la procedura prevista dall'articolo 141 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, non possono procedere ad assunzioni di personale a qualsiasi titolo, 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, fino a quando non abbiano adempiuto. È fatto altresì divieto di stipulare contratti di servizio con soggetti privati che si configurino come elusivi della disposizione del precedente periodo.*” [↑](#footnote-ref-95)
96. Nella nomina dei componenti degli organi amministrativi e di controllo di società a controllo pubblico:

    - requisiti di onorabilità, professionalità e autonomia stabiliti con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, previa intesa in Conferenza unificata ai sensi dell'art. 9, D.Lgs. 28 agosto 1997, n. 281;

    - rispetto del principio di equilibrio di genere, almeno nella misura di un terzo, da computare sul numero complessivo delle designazioni o nomine effettuate in corso d'anno;

    - in caso di società a controllo pubblico costituita in forma di società a responsabilità limitata, non è consentito, in deroga all'articolo 2475, c. 3, C.C., prevedere che l'amministrazione sia affidata, disgiuntamente o congiuntamente, a due o più soci;

    - il limite dei compensi massimi;

    - insussistenza di rapporto di lavoro dipendente degli amministratori delle società a controllo pubblico con le amministrazioni pubbliche controllanti o vigilanti; qualora siano dipendenti della società controllante, in virtù del principio di onnicomprensività della retribuzione, fatto salvo il diritto alla copertura assicurativa e al rimborso delle spese documentate, nel rispetto del limite di spesa di cui al c. 6, essi hanno l'obbligo di riversare i relativi compensi alla società di appartenenza;

    - divieto di corrispondere ai dirigenti delle società a controllo pubblico indennità o trattamenti di fine mandato diversi o ulteriori rispetto a quelli previsti dalla legge o dalla contrattazione collettiva ovvero di stipulare patti o accordi di non concorrenza, anche ai sensi dell'articolo 2125 del C.C.. [↑](#footnote-ref-96)
97. La commissione Arconet, con la risposta alla Faq n. 23 del 6/07/2017 ha stabilito che non sono assimilabili ai contratti di leasing finanziario, ai fini dell’applicazione dei principi contabili, le fattispecie che si configurano come “partenariato pubblico-privato” e non sono considerati, pertanto, investimenti finanziati da debito. [↑](#footnote-ref-97)
98. Corte dei Conti Emilia Romagna, Sez. contr., Delib. 12 settembre 2017, n. 129 [↑](#footnote-ref-98)
99. L’art. 6, c. 6-bis, D.L. 9 giugno 2021, n. 80, conv. L. 6 agosto 2021, n.113. ha disposto la disapplicazione delle sanzioni di cui all’art. 6, c. 6, D.Lgs. n. 165/2001 fino al 30 aprile 2022. [↑](#footnote-ref-99)
100. Art. 7, c. 5, D.Lgs. 30 marzo 2001, n. 165: *“Le amministrazioni pubbliche non possono erogare trattamenti economici accessori che non corrispondano alle prestazioni effettivamente rese”.* [↑](#footnote-ref-100)
101. Art. 5, c. 3, del CCNL dell’1.4.1999, come sostituito dall’art.4 del CCNL del 22.1.2004. [↑](#footnote-ref-101)
102. La Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per la Puglia, con delibera del 22 settembre 2020 ha dichiarato illegittima la certificazione postuma degli effetti finanziari dei contratti decentrati già sottoscritti. [↑](#footnote-ref-102)
103. La prima Sezione centrale di Appello della Corte dei Conti ha evidenziato, nella sent. n. 181/2019 che: *“Il rispetto dei principi di cui all’art. 7, commi 6 e ss., del D.Lgs. n. 165 del 2001 impone che l’incarico possa essere conferito ad un soggetto esterno sol al ricorrere di ben precisi presupposti, che vanno puntualmente accertati prima dell’affidamento. E, dell’esito di detto accertamento, è indispensabile che sia dato conto espressamente e compiutamente nella motivazione del provvedimento, poiché, ove così non fosse, l’affidamento dell’incarico non solo risulterebbe illegittimamente conferito, ma sarebbe da considerare anche inutile per l’amministrazione, non risultandone comprovata la necessità. Conseguentemente, la spesa sarebbe ingiustificata e, quindi, costituirebbe danno erariale”.* [↑](#footnote-ref-103)
104. Sentenze n. 62/2012, n. 167/2013, n. 227/2013 e n. 7/2015. [↑](#footnote-ref-104)
105. Art. 31, D.Lgs. 30/03/2001, n. 165: “*Fatte salve le disposizioni speciali, nel caso di trasferimento o conferimento di attività, svolte da pubbliche amministrazioni, enti pubblici o loro aziende o strutture, ad altri soggetti, pubblici o privati, al personale che passa alle dipendenze ditali soggetti si applicano l'articolo 2112 del codice civile e si osservano le procedure di informazione e di consultazione di cui all'articolo 47, commi da 1 a 4, della legge 29 dicembre 1990, n. 428.*”

     Art. 2112 Codice Civile: “*In caso di trasferimento d'azienda, il rapporto di lavoro continua con il cessionario ed il lavoratore conserva tutti i diritti che ne derivano.*

     *Il cedente ed il cessionario sono obbligati, in solido, per tutti i crediti che il lavoratore aveva al tempo del trasferimento. Con le procedure di cui agli articoli 410 e 411 del codice di procedura civile il lavoratore può consentire la liberazione del cedente dalle obbligazioni derivanti dal rapporto di lavoro.*

     *Il cessionario è tenuto ad applicare i trattamenti economici e normativi previsti dai contratti collettivi nazionali, territoriali ed aziendali vigenti alla data del trasferimento, fino alla loro scadenza, salvo che siano sostituiti da altri contratti collettivi applicabili all'impresa del cessionario. L'effetto di sostituzione si produce esclusivamente fra contratti collettivi del medesimo livello.*

     *Ferma restando la facoltà di esercitare il recesso ai sensi della normativa in materia di licenziamenti, il trasferimento d'azienda non costituisce di per sé motivo di licenziamento. Il lavoratore, le cui condizioni di lavoro subiscono una sostanziale modifica nei tre mesi successivi al trasferimento d'azienda, può rassegnare le proprie dimissioni con gli effetti di cui all'articolo 2119, primo comma.*

     *Ai fini e per gli effetti di cui al presente articolo si intende per trasferimento d'azienda qualsiasi operazione che, in seguito a cessione contrattuale o fusione, comporti il mutamento nella titolarità di un'attività economica organizzata, con o senza scopo di lucro, preesistente al trasferimento e che conserva nel trasferimento la propria identità a prescindere dalla tipologia negoziale o dal provvedimento sulla base del quale il trasferimento è attuato ivi compresi l'usufrutto o l'affitto di azienda. Le disposizioni del presente articolo si applicano altresì al trasferimento di parte dell'azienda, intesa come articolazione funzionalmente autonoma di un'attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento.*

     *Nel caso in cui l'alienante stipuli con l'acquirente un contratto di appalto la cui esecuzione avviene utilizzando il ramo d'azienda oggetto di cessione, tra appaltante e appaltatore opera un regime di solidarietà di cui all'articolo 29, comma 2, del*[*decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276*](http://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2014/11/05/riforma-biagi-le-nuove-norme-in-materia-di-occupazione-e-mercato-del-lavoro).” [↑](#footnote-ref-105)
106. Autorità Nazionale Anti Corruzione con funzioni di prevenzione della corruzione nell’ambito delle amministrazioni pubbliche e delle società partecipate. [↑](#footnote-ref-106)
107. Consip è una società per azioni del Ministero dell'Economia e delle Finanze che svolge attività di consulenza, assistenza e supporto nell'ambito degli acquisti di beni e servizi delle amministrazioni pubbliche. In qualità di centrale di committenza nazionale, realizza il programma di razionalizzazione degli acquisti nella P.A. Sulla base di specifiche convenzioni, supporta singole amministrazioni su tutti gli aspetti del processo di approvvigionamento. [↑](#footnote-ref-107)
108. In precedenza:

     per affidamenti di importo pari o superiore a € 40.000 e inferiore a € 150.000 per i lavori, o alle soglie di cui all'art. 35 per le forniture e i servizi, mediante procedura negoziata previa consultazione, ove esistenti, di almeno 10 operatori economici per i lavori, e, per i servizi e le forniture, di almeno 5 operatori economici individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti. I lavori possono essere eseguiti anche in amministrazione diretta, fatto salvo l'acquisto e il noleggio di mezzi, per i quali si applica comunque la procedura negoziata previa consultazione di cui al periodo precedente;

     * per i lavori di importo pari o superiore a € 150.000 e inferiore a € 1.000.000, mediante procedura negoziata con consultazione di almeno 15 operatori economici, ove esistenti, nel rispetto di un criterio di rotazione degli inviti, individuati sulla base di indagini di mercato o tramite elenchi di operatori economici;
     * per i lavori di importo pari o superiore a € 1.000.000 mediante ricorso alle procedure ordinarie.

     [↑](#footnote-ref-108)
109. Piano nazionale per gli investimenti complementari al PNRR, di cui all'art. 1, D.L. 6 maggio 2021, n. 59, finalizzato ad integrare con risorse nazionali gli interventi del PNRR. [↑](#footnote-ref-109)
110. Tali condizioni sono:

     - una pubblica amministrazione esercita sull'affidatario il controllo analogo (i cc. 4 e 5 prevedono che il controllo analogo sussiste anche quando le amministrazioni aggiudicatrici o gli enti aggiudicatori esercitano tale controllo in forma congiunta);

     - oltre l'80% delle attività del soggetto controllato è effettuata nello svolgimento dei compiti affidati dal soggetto controllante;

     - nella controllata non vi è alcuna partecipazione diretta di capitali privati, ad eccezione delle partecipazioni non determinanti. [↑](#footnote-ref-110)
111. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 19812 del 9 agosto 2017, ha sancito il *discrimen* relativo alle attività svolte in dagli enti pubblici stabilendo che:

     - sono riconducibili alle attività svolte in veste di pubblica autorità quelle che costituiscono cura effettiva di interessi pubblici, poste in essere nell’esercizio dei poteri amministrativi, fondate sul cosiddetto “*ius imperi”;*

     - sono riconducibili alle attività di natura commerciale quelle di carattere privatistico, espressione dello “*ius gestionis*”. [↑](#footnote-ref-111)
112. Intendendosi per tali:

     * retribuzioni erogate al personale dipendente (criterio di cassa);
     * redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all’art.50 del TUIR;
     * compensi erogati per le collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art. 50, c. 1, lett. c-bis) del TUIR;
     * compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitato abitualmente di cui all'art. 67, c. 1, lett. l), del TUIR.

     [↑](#footnote-ref-112)
113. Modello per i versamenti fiscali degli enti pubblici. [↑](#footnote-ref-113)
114. Per il 2017 il termine per l’invio telematico è stato differito dal 30 settembre al 31 ottobre. Inoltre, la legge di bilancio per il 2018 proroga a regime i termini di invio delle dichiarazioni al 31 ottobre dell’anno successivo a quello di riferimento. A decorrere dal 2019, l’adempimento deve essere espletato entro il 30 novembre. [↑](#footnote-ref-114)
115. In precedenza, il termine era stabilito al 28 febbraio. [↑](#footnote-ref-115)
116. Art. 28, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600. [↑](#footnote-ref-116)
117. Art. 11, L. 30 dicembre 1991, n. 413. [↑](#footnote-ref-117)
118. Sul tema, il D.L. n. 193/2016 ha innalzato a € 30.000 la soglia di esenzione dal visto di conformità per le richieste di rimborso di crediti IVA a decorrere dalla data della sua entrata in vigore. [↑](#footnote-ref-118)
119. Art. 35, c. 1, lett. a), D. Lgs. n. 241/1997. [↑](#footnote-ref-119)