

**ODCEC BRESCIA – 14 APRILE 2023**  
**L'ORGANO DI REVISIONE PRESSO GLI ENTI LOCALI**  
**FUNZIONI E RESPONSABILITÀ**  
**IN PARTICOLARE, COLLABORAZIONE E PARERI**

**di Donato Centrone (consigliere della Corte dei conti)**

**Sommario**

**A) NOMINA, REVOCA, DIMISSIONI, INCOMPATIBILITÀ**

Articolo 234 TUEL - Organo di revisione economico-finanziario<sup>5</sup>

**A1) Il procedimento di estrazione e sorteggio**

Art. 16, comma 25, d.l. n. 138/2011, convertito da legge n. 148/2011<sup>5</sup>

Le disposizioni del DM attuativo n. 23/2012<sup>6</sup>

Art. 5 Scelta dell'organo di revisione economico-finanziario<sup>6</sup>

**A2) Incompatibilità, inconfiribilità e cause di cessazione**

Art. 235 TUEL Durata dell'incarico e cause di cessazione<sup>8</sup>

Art. 236 Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori<sup>9</sup>

Art. 2399 codice civile<sup>9</sup>

Art. 238 TUEL - Limiti all'affidamento di incarichi<sup>9</sup>

Giurisprudenza su inadempimenti e revoca:10

Giurisprudenza su incompatibilità e decadenze:13

**B) LE FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE**

**B1) NEL TESTO UNICO DEGLI ENTI LOCALI, D.LGS. N. 267/2000**

Art. 239 TUEL Funzioni dell'organo di revisione<sup>15</sup>

**RECENTE GIURISPRUDENZA SU PARERI E ALTRE FUNZIONI EX ART. 239 TUEL**

I pareri sulle transazioni:21

Relazione al bilancio di previsione e procedura ex art. 174 TUEL:22

Verifica salvaguardia ex art. 193 TUEL (e variazione di assestamento generale, ex art. 175, comma 8) e parere revisori:23

Parere su incarichi di consulenza (?):25

**B.1.A) I pareri richiesti da altre norme di legge del TUEL o del d.lgs. n. 118/2011**

Congruietà fondo rischi (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, par. 5.2.h)<sup>26</sup>

Recente giurisprudenza su verifica congruietà fondo rischi<sup>28</sup>

L'asseverazione dei rapporti debitori/creditori fra ente e società partecipate<sup>29</sup>

Il prospetto annuale delle spese di rappresentanza<sup>30</sup>

Razionalizzazione della partecipazioni societarie: parere dei revisori?<sup>31</sup>

Le verifiche di cassa (artt. 223 e 224 TUEL)<sup>31</sup>

La recente giurisprudenza in materia di cassa vincolata:<sup>32</sup>

#### B2) LE FUNZIONI SERVENTI AL CONTROLLO DI LEGALITÀ FINANZIARIA DELLA CORTE DEI CONTI<sup>33</sup>

La redazione della relazione-questionario<sup>33</sup>

La relazione semestrale sull'attuazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale<sup>34</sup>

La recente giurisprudenza<sup>35</sup>

#### B3) LE FUNZIONI DI CERTIFICAZIONE DEL FONDO PER LA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA E DI VERIFICA DELLA CONFORMITÀ DEGLI ACCORDI ALLE NORME DI LEGGE E CCNL<sup>38</sup>

Articolo 40-*bis* d.lgs. n. 165/2001 - Controlli in materia di contrattazione integrativa<sup>38</sup>

Articolo 40 d.lgs. n. 165/2001, post. d.lgs. n. 75/2017 - *Contratti collettivi nazionali e integrativi*<sup>39</sup>

La disciplina introdotta dal CCNL 21/5/2018 (art. 8, commi 6 e 7)<sup>39</sup>

Il nuovo CCNL Funzioni locali 2019-2021 del 16 novembre 2022<sup>39</sup>

La contabilizzazione a bilancio dei fondi per la contrattazione integrativa alla luce del principio di competenza finanziaria potenziata<sup>40</sup>

All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 - paragrafo 5.240

Gli orientamenti della magistratura contabile:<sup>41</sup>

Costituzione fondo e novità CCNL e d.l. n. 13/2023 (PNRR)<sup>43</sup>

#### B4) LA VIGILANZA SUL SISTEMA DI CONTROLLI INTERNI SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI<sup>44</sup>

Articolo 147-*quinquies* - Controllo sugli equilibri finanziari<sup>44</sup>

Articolo 147 Tipologia dei controlli interni<sup>44</sup>

Articolo 148 Controlli esterni<sup>46</sup>

Recente giurisprudenza in materia:<sup>47</sup>

#### B5) Le funzioni attribuite da recenti disposizioni di legge "*anti-Covid*"<sup>48</sup>

Art. 39 D.L. n. 104/2020 Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali<sup>48</sup>

Art. 1, comma 80, legge n. 160/2019 – parere su riduzione FCDE<sup>49</sup>

Art. 39-*quater* d.l. n. 162/2019 – Ripiano disavanzo degli enti locali da applicazione metodo ordinario per FCDE<sup>49</sup>

Art. 116 d.l. n. 34/2020 – Anticipazioni di liquidità da CDP **Errore. Il segnalibro non è definito.**

L'asseverazione del rispetto pluriennale degli equilibri di bilancio ai fini delle assunzioni di personale<sup>50</sup>

Art. 33, comma 2, d.l. n. 34/2019<sup>50</sup>

La recente giurisprudenza in materia:<sup>51</sup>

#### B6) LE FUNZIONI ATTRIBUITE DAL CODICE DI GIUSTIZIA CONTABILE (D.LGS. N. 174/2016) IN MATERIA DI CONTI GIUDIZIALI<sup>54</sup>

Art. 137 Ambito del giudizio di conto<sup>54</sup>

Art. 139 Presentazione del conto<sup>54</sup>

Art. 141 Ricorso<sup>55</sup>

Art. 93 TUEL - Responsabilità patrimoniale<sup>56</sup>

Art. 233 Conti degli agenti contabili interni<sup>56</sup>

La recente giurisprudenza in materia di verifica sui conti giudiziali:<sup>57</sup>

#### C) CONTENUTO E MODALITÀ DI ESERCIZIO DELLA FUNZIONE<sup>57</sup>

Le norme del d.lgs. n. 123/2011, di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile<sup>57</sup>

Art. 2 Principi del controllo di regolarità amministrativa e contabile<sup>57</sup>

Art. 6 Controllo contabile<sup>59</sup>

Art. 7 Controllo amministrativo<sup>59</sup>

Art. 20 - Compiti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali<sup>60</sup>

#### C1) Le modalità di esercizio della funzione<sup>61</sup>

Art. 237 TUEL - Funzionamento del collegio dei revisori<sup>61</sup>

Art. 21 d.lgs. n. 123/2011 - Indipendenza dei revisori e dei sindaci presso gli enti ed organismi pubblici<sup>61</sup>

D.lgs. 27/01/2010, n. 39 (Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati)<sup>62</sup>

Art. 9 (Deontologia e scetticismo professionale)<sup>62</sup>

Art. 10 (Indipendenza e obiettività)<sup>62</sup>

#### D) COMPENSI E RIMBORSI SPESE A ORGANO DI REVISIONE<sup>64</sup>

Art. 2233 codice civile:<sup>64</sup>

Art. 10, commi 9 e 10, d.lgs. n. 39/2010<sup>64</sup>

Art. 13-bis legge 31 dicembre 2012, n. 247:<sup>64</sup>

Articolo 241 TUEL - Compenso dei revisori<sup>65</sup>

Decreto interministeriale 21 dicembre 2018<sup>65</sup>

La giurisprudenza in materia di compensi<sup>66</sup>

#### E) LE RESPONSABILITÀ<sup>69</sup>

Art. 240 TUEL - Responsabilità dell'organo di revisione<sup>69</sup>

La responsabilità amministrativo-contabile<sup>69</sup>

Art. 1 legge n. 20/1994<sup>69</sup>

La recente rivisitazione della responsabilità erariale<sup>70</sup>

Art. 21 DL n. 76/2020, conv. da legge 120/2020 - Responsabilità erariale<sup>70</sup>

Le norme rilevanti del Codice di giustizia contabile, d.lgs. n. 174/2016<sup>71</sup>

Art. 51 Notizia di danno erariale<sup>71</sup>

Art. 52 Obbligo di denuncia di danno e onere di segnalazione<sup>72</sup>

Art. 53 Contenuto della denuncia di danno<sup>72</sup>

Art. 69 Archiviazione<sup>73</sup>

Art. 95 Disponibilità e valutazione della prova<sup>73</sup>

Responsabilità dei revisori in giurisprudenza:74

Le responsabilità da dissesto75

Art. 248, comma 5-bis, d.lgs. n. 267/2000.75

In giurisprudenza, per la responsabilità da dissesto:75

Per una ipotesi di responsabilità penale:76

## **A) NOMINA, REVOCA, DIMISSIONI, INCOMPATIBILITA'**

### **Articolo 234 TUEL - Organo di revisione economico-finanziario**

1. I consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane eleggono con voto limitato a due componenti, un collegio di revisori composto da tre membri.

2. I componenti del collegio dei revisori sono scelti:

a) uno tra gli iscritti al registro dei revisori contabili, il quale svolge le funzioni di presidente del collegio;

b) uno tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti;

c) uno tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.

3. **Nei comuni con popolazione inferiore a 15.000 abitanti, nelle unioni dei comuni, salvo quanto previsto dal comma 3-bis, e nelle comunità montane la revisione economico-finanziaria è affidata ad un solo revisore** eletto dal consiglio comunale o dal consiglio dell'unione di comuni o dall'assemblea della comunità montana a maggioranza assoluta dei membri e scelto tra i soggetti di cui al comma 2.

**3-bis. Nelle unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali dei comuni che ne fanno parte, la revisione economico-finanziaria è svolta da un collegio di revisori composto da tre membri**, che svolge le medesime funzioni anche per i comuni che fanno parte dell'unione.

4. Gli enti locali comunicano ai propri tesorieri i nominativi dei soggetti cui è affidato l'incarico entro 20 giorni dall'avvenuta esecutività della delibera di nomina.

### **A1) Il procedimento di estrazione e sorteggio**

#### **Art. 16, comma 25, d.l. n. 138/2011, convertito da legge n. 148/2011**

25. 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 provinciale, 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**. Con decreto del Ministro dell'interno, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabiliti criteri per l'inserimento degli interessati nell'elenco di cui al primo periodo, nel rispetto dei seguenti principi:

a) rapporto proporzionale tra anzianità di iscrizione negli albi e registri di cui al presente comma e popolazione di ciascun comune;

b) previsione della necessità, ai fini dell'iscrizione nell'elenco di cui al presente comma, di aver in precedenza avanzato richiesta di svolgere la funzione nell'organo di revisione degli enti locali;

c) possesso di specifica qualificazione professionale in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti pubblici territoriali.

**25-bis (inserito dall'art. 57-ter, co 1, lett. b), d.l. n. 124/2019, convertito dalla L. n. 157/2019).**

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.

### [Le disposizioni del DM attuativo n. 23/2012](#)

#### [Art. 5 Scelta dell'organo di revisione economico-finanziario](#)

1. I revisori dei conti degli enti locali sono scelti mediante estrazione a sorte dall'elenco formato ai sensi delle disposizioni del presente decreto. Completata la fase di formazione dell'elenco, il Ministero dell'interno rende noto con avviso nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana e divulgato anche sulle pagine del sito internet del Ministero stesso, la data di effettivo avvio del nuovo procedimento per la scelta dei revisori in scadenza di incarico. (4)

2. Gli enti locali sono tenuti a dare comunicazione della scadenza dell'incarico del proprio organo di revisione economico finanziario 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 di scelta e, successivamente, almeno due mesi prima della scadenza stessa. In caso di cessazione anticipata dall'incarico, la comunicazione dovrà essere inoltrata immediatamente e comunque non oltre il terzo giorno successivo a tale cessazione.

3. La Prefettura - Ufficio territoriale del governo comunica agli enti locali interessati il giorno in cui si procederà alla scelta dei revisori presso la sede della stessa Prefettura. Nel giorno fissato ed in seduta pubblica, alla presenza del Prefetto o di un suo delegato, si procede all'estrazione a sorte, con procedura tramite sistema informatico, dall'articolazione regionale dell'elenco ed in relazione a ciascuna fascia

di enti locali dei nominativi dei componenti degli organi di revisione da rinnovare. Per ciascun componente dell'organo di revisione da rinnovare sono estratti, con annotazione dell'ordine di estrazione, tre nominativi, il primo dei quali è designato per la nomina di revisore dei conti mentre gli altri subentrano, nell'ordine di estrazione, nell'eventualità di rinuncia o impedimento ad assumere l'incarico da parte del soggetto da designare.

4. Dell'esito del procedimento di estrazione viene redatto apposito verbale e data comunicazione a ciascun ente locale interessato, affinché provveda, con delibera del consiglio dell'ente, a nominare quale organo di revisione economico-finanziaria, i soggetti estratti previa verifica di eventuali cause di incompatibilità di cui all'articolo 236 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 o di altri impedimenti previsti dagli articoli 235 e 238 dello stesso decreto legislativo, ovvero in caso di eventuale rinuncia.

Sulla modalità di estrazione a sorte dei revisori degli enti locali vedi il Decreto 4 febbraio 2020.

#### **Art. 6 Composizione del collegio**

1. Nei casi di composizione collegiale dell'organo di revisione economico finanziario, le funzioni di presidente del collegio sono svolte dal componente che risulti aver ricoperto il maggior numero di incarichi di revisore presso enti locali e, in caso di egual numero di incarichi ricoperti, ha rilevanza la maggior dimensione demografica degli enti presso i quali si è già svolto l'incarico.

2. A decorrere dalla scadenza del termine di cui all'articolo 5, comma 1, non trovano applicazione le disposizioni riguardanti l'individuazione dei componenti del collegio dei revisori e quelle relative all'affidamento delle funzioni di presidente del collegio al componente di cui all'articolo 234, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267.

#### **Art. 8 Formazione e aggiornamento dell'elenco**

....omissis.....

5. Per la fase a regime, che decorre dal 1° gennaio 2014, il mantenimento nell'elenco per i soggetti già iscritti è soggetto all'onere della dimostrazione del permanere dei requisiti di cui all'articolo 3, a pena di cancellazione, secondo modalità e termini che saranno comunicati con avviso sulle pagine del sito internet del Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali. Con lo stesso avviso sarà prevista la

possibilità di presentare domanda di iscrizione di nuovi soggetti. Sulla base della documentazione acquisita, il Ministero dell'interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali provvede, annualmente, all'aggiornamento dell'elenco al 1° gennaio di ciascun anno, a decorrere dal 1° gennaio 2014.

6. Il venir meno dell'iscrizione all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e nel registro dei revisori legali, nonché il verificarsi delle condizioni di cui all'articolo 248 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, come sostituito dall'articolo 6, comma 1, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149, comportano la cancellazione dall'elenco.

## A2) Incompatibilità, inconferibilità e cause di cessazione

### Art. 235 TUEL Durata dell'incarico e cause di cessazione

1. L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3, e i suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale. Ove nei collegi si proceda a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui agli articoli 2, 3 comma 1, 4, comma 1, 5, comma 1, e 6 del decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 1994, n. 444.

2. Il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, comma 1, lettera d).

3. Il revisore cessa dall'incarico per:

a) scadenza del mandato;

b) dimissioni volontarie da comunicare con preavviso di almeno quarantacinque giorni e che non sono soggette ad accettazione da parte dell'ente;

c) impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente.



## Art. 236 Incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori

1. Valgono per i revisori le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile, intendendosi per amministratori i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale.
2. L'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato dai componenti degli organi dell'ente locale e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina, dal segretario e dai dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria e dai dipendenti delle regioni, delle province, delle città metropolitane, delle comunità montane e delle unioni di comuni relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza.
3. I componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso.

## Art. 2399 codice civile

Non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:

- a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382<sup>1</sup>;
- b) il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo;
- c) coloro che sono legati alla società 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.**

## Art. 238 TUEL - Limiti all'affidamento di incarichi

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

---

<sup>1</sup> Art. 2382 cod. civ.: Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi.

equiparate ai comuni con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

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

### **Giurisprudenza su inadempimenti e revoca:**

**Consiglio di Stato, sentenza n. 2785/2018.** I casi di revoca previsti dall'art. 235 TUEL non sono tassativi. E' necessario, tuttavia, accertare e motivare la ricorrenza di una grave inadempienza agli obblighi posti ai revisori dalla legge. **Non giustifica la revoca una mera mancata collaborazione con gli organi istituzionali.**

In termini, **TAR Puglia, n. 147/2012** e **TAR Molise n. 355/216** (che valorizzano il profilo della carenza motivazionale e riconoscono al revisore illegittimamente revocato la possibilità del risarcimento del danno, da chiedere al giudice ordinario).

**Corte conti, SRC Lazio, deliberazione n. 24/2022/PRSE.** **L'inadempimento dell'organo di revisione all'invio dei questionari può giustificarne la revoca da parte del consiglio comunale**, ai sensi dell'art. 235, comma 2, del d.lgs. n. 267/200, come da orientamento della giurisprudenza contabile (in proposito, SRC Sicilia, del. n. 118/2017/PRSP; SRC l'Abruzzo, del. n. 126/2019/PRSE e SRC Lazio, del. n. 53/2021/PRSE cit.).

**T.A.R. Puglia, sentenza n. 747/2014.** È legittima la deliberazione del consiglio comunale di revoca dall'incarico di revisore dei conti adottata in seduta pubblica, con votazione a scrutinio segreto.

**T.A.R. Abruzzo, sentenza n. 89/2020.** **Giustificata la revoca del revisore che non tratta correttamente i dati personali** (violazione obblighi di riservatezza).

**T.A.R. Marche, sentenza n. 192/2020.** **Non costituisce causa di revoca la presenza di gravi dissidi fra i revisori e gli organi dell'amministrazione comunale** o la mancata collaborazione alle attività dell'amministrazione, se non rientra fra i casi di grave inadempimento previsti dalla legge.

**T.A.R. PUGLIA, sentenza n. 1282/2022.** Eventuali questioni che insorgano durante l'espletamento dell'incarico, ad esempio, circa le formalità essenziali dei documenti contabili, contrastanti valutazioni tra gli uffici comunali e i pareri del revisore, lamentati intralci all'azione amministrativa, etc., **non costituiscono inadempimento del revisore, bensì espressione dell'esplicazione dell'attività di sindacato, nell'autonomia e indipendenza del ruolo.** Al revisore illegittimamente revocato compete la reintegrazione nella funzione, al fine della prosecuzione dell'incarico per

il completamento del mandato triennale. In considerazione del principio di continuità dell'attività amministrativa, gli atti adottati dal revisore subentrato restano fermi, avendo costui comunque ricoperto l'incarico alla stregua di un funzionario di fatto.

**TAR Lombardia n. 592/2020:** per il rilascio della relazione al rendiconto il revisore deve basarsi sulla documentazione ricevuta, la cui incompletezza non può giustificare l'interruzione del termine di 20 giorni previsto dall'art. 239 del TUEL. Costituisce onere del revisore verificare la completezza della documentazione trasmessa, con possibile conduzione all'espressione di un parere negativo. Il revisore collabora, infatti, con l'organo consiliare e non con i funzionari dell'ente.

**TAR Lombardia, Brescia n. 716/2019.** Il revisore unico dei conti di un comune che ha formulato un parere contrario sulla proposta di delibera consiliare di approvazione del bilancio di previsione non può, solo per tale motivo, essere revocato per un prospettato venire meno del rapporto di fiducia con il consiglio. Manca, infatti, il presupposto che possa giustificare la revoca dell'incarico, ovvero l'omessa presentazione del parere. In ambito amministrativo non rileva la fiducia soggettiva tra le persone, ma la coerenza tra la funzione rivestita e le azioni poste in essere sulla base di tale funzione. Il riferimento all'inadempienza dei propri compiti contenuti nell'art. 235, comma 2 del TUEL va inteso nel senso che la fiducia viene meno solo se una parte (il revisore dei conti) non adempie agli obblighi che la legge prevede per il proprio ufficio. Pur trattandosi di pareri obbligatori, essi non sono vincolanti: l'ente può sempre deliberare anche in presenza di un parere contrario, a condizione che fornisca nell'atto deliberativo adeguata motivazione. Tuttavia, essendosi ormai consumata l'originaria durata triennale dell'incarico, l'annullamento non ha avuto conseguenze sull'incarico conferito al nuovo revisore, che rimaneva così in carica per effetto della nomina intervenuta subito dopo la revoca del ricorrente.

**Ministero dell'Interno, parere 20 ottobre 2021.** Compete all'ente locale ogni aspetto riguardante il funzionamento dell'organo di revisione compresa l'adozione degli eventuali provvedimenti di cui all'articolo 235, comma 2, del citato decreto legislativo n.267/2000, laddove vengano riscontrate le inadempienze previste.

**Ministero dell'Interno, parere 13 dicembre 2021.** Non è previsto alcun potere di intervento del Ministero dell'Interno atto a dirimere situazioni conflittuali tra amministrazione comunale e organo di revisione o, addirittura, a sollevare dall'incarico il revisore inadempiente.

**Ministero dell'Interno, parere 13 aprile 2018.** Il revisore dei conti che abbia già svolto due incarichi presso lo stesso ente locale non può essere nominato una terza volta nel medesimo ente.

**Ministero dell'Interno, parere 10 ottobre 2018.** Il revisore non può accettare la nomina in una seconda provincia se la stessa non ha previsto specifica deroga all'articolo 238 del d.lgs. n. 267 del 2000.

**Ministero dell'Interno, parere 2 agosto 2019.** In caso di dimissioni di due componenti su tre il collegio decade e occorre procedere con l'estrazione dei nominativi per la nomina di un nuovo collegio.

**Ministero dell'Interno, parere 30 gennaio 2020.** Dal momento dell'entrata in vigore d.l. n. 124/2019 (art.57-ter), anche in caso della sola sostituzione del presidente di un collegio già in carica, il consiglio dell'ente locale può procedere con il nuovo sistema di nomina elettiva del presidente.

**Ministero dell'Interno, parere 14 febbraio 2020:** Ai fini dell'individuazione del Presidente del collegio, l'ente locale deve verificare, al momento della delibera di nomina, che il presidente selezionato sia ancora iscritto nell'elenco dei revisori vigente a tale data.

**Ministero dell'Interno, parere 22 aprile 2020.** In caso di assenza del revisore per prolungato periodo occorre procedere alla nomina di un altro soggetto in quanto non è prevista la figura del revisore supplente.

**Ministero dell'Interno, parere 11 giugno 2020.** L'ente può procedere alla nomina del nuovo revisore senza aspettare il decorso del termine di 45 giorni previsto per la proroga dell'incarico e come preavviso delle dimissioni.

**Ministero dell'Interno, parere 22 settembre 2020.** Su durata dell'incarico dell'organo di revisione e sospensione termini per emergenza sanitaria da *Covid-19*.

**Ministero dell'Interno, parere 4 gennaio 2021.** L'art. 57-ter del d.l. n.124 del 2019 attribuisce la facoltà di scelta del presidente del collegio dei revisori all'organo consiliare dell'ente locale, anche nella situazione di dimissioni del presidente in carica (senza possibilità di consensuale scambio dei ruoli con altro componente).

**Ministero dell'Interno, parere 5 gennaio 2021.** Il revisore non può accettare l'incarico se, al momento dell'estrazione, non è più residente nella regione; il cambio di residenza va comunicato tempestivamente ai fini dell'iscrizione nell'elenco dei revisori degli enti locali della nuova regione.

**Ministero dell'Interno, parere 9 febbraio 2021.** Il revisore sorteggiato in un ente di fascia 2 o 3 può essere nominato e può proseguire l'incarico in corso, anche a seguito

del successivo eventuale declassamento per errore nell'indicazione dei dati relativi agli incarichi dichiarati.

**Ministero dell'Interno, parere 17 febbraio 2021.** La votazione nella seduta consiliare per la scelta del Presidente del collegio tra i soggetti interessati deve avvenire previa valutazione del possesso dei requisiti previsti dalle disposizioni di legge e regolamentari vigenti.

**Ministero dell'Interno, parere 21 aprile 2021.** È competenza dell'ente verificare il corretto funzionamento dell'organo di revisione rilevando le relative inadempienze. L'eventuale revoca non comporta la cancellazione automatica dall'elenco dei revisori degli enti locali.

**Ministero dell'Interno, parere 9 giugno 2021.** Il collegio, nominato con riferimento ai comuni con popolazione superiore a 15.000 abitanti, rimane in carica per tutta la durata del triennio anche se, durante il mandato, la popolazione si abbassa sotto tale soglia.

**Ministero dell'Interno, parere 10 agosto 2021.** Dopo lo scioglimento dell'unione di comuni, l'incarico dell'organo di revisione prosegue fino alla conclusione delle operazioni ordinarie dell'unione. Successivamente, il commissario può decidere se continuare ad avvalersi dell'organo di revisione per le sole procedure liquidatorie (scegliendolo direttamente e non tramite estrazione dall'elenco).

**Ministero dell'Interno, parere 10 novembre 2021.** La scelta del presidente del collegio è demandata all'organo politico e, pertanto, resta nella sua facoltà disciplinarla tenendo in considerazione la sola platea degli iscritti in fascia 3 dell'elenco per la propria provincia.

**Ministero dell'Interno, parere 3 dicembre 2021.** Il mandato del revisore non può essere equiparato a quello amministrativo relativo a cariche politiche elettive.

### **Giurisprudenza su incompatibilità e decadenze:**

**Con. Stato, Sez. V, sentenza n. 6407/2005:** è *legittima* la nomina, quale componente dell'organo di revisione, di colui che riveste anche la carica di presidente del collegio sindacale della società provinciale di trasporti, non sussistendo incompatibilità ex art. 2339 c.c.

**TAR Abruzzo, sentenza n. 375/2006:** l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale deve effettuare con cadenza trimestrale la verifica ordinaria di cassa e della gestione del servizio di tesoreria, per cui appare eclatante *l'incompatibilità* di chi riveste la carica di revisore contabile del comune e, nello stesso tempo, ricopre la

carica di sindaco nel collegio sindacale dell'istituto bancario che cura il servizio di tesoreria.

**TAR EMILIA Romagna, sentenza n. 308/2013.** Ineleggibilità a revisore di ente locale di professionista già sindaco di società partecipata dal medesimo ente locale, sulla quale, tuttavia, in virtù di previsioni statutarie o patti parasociali, esercita un effettivo controllo (influenza dominante). In termini, **Corte conti, SRC Veneto, delibera n. 176/2013/PAR e SRC Lombardia, delibera n. 419/2012/PAR.**

**Ministero dell'interno, parere 20 maggio 2021.** Le ipotesi di incompatibilità alle cariche presso gli enti locali sono tassative e predeterminate dal legislatore, l'ente deve valutare l'eventuale conflitto d'interessi delle varie funzioni pubbliche ed attività amministrative svolte dagli organismi pubblici controllati, vigilati e/o collegati in cui il revisore stesso potrebbe operare.

**Ministero dell'interno, parere 28 settembre 2021.** L'ente locale, al fine di valutare eventuali situazioni concrete, se non di incompatibilità, di inopportunità della nomina a revisore di un dipendente del consorzio partecipato dallo stesso ente, deve valutare le funzioni pubbliche ed attività amministrative svolte tramite il consorzio.

**Ministero dell'interno, parere 4 marzo 2019.** Le ipotesi di incompatibilità alle cariche presso gli enti locali non possono essere derogate né estese per analogia ad altri casi che non siano quelli previsti dal legislatore.

**Ministero dell'interno, parere 10 maggio 2018.** Non sussistono condizioni di incompatibilità e ineleggibilità per il revisore di una unione con la carica di consigliere comunale presso uno dei comuni facente parte dell'unione.

**Ministero dell'interno, parere 13 marzo 2018.** L'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato dai dipendenti delle regioni, relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza (senza distinzione in merito al ruolo ricoperto o all'ufficio di appartenenza).

**Ministero dell'interno, parere 13 marzo 2017.** I nuovi compiti di verifica e controllo dei revisori dell'ente rispetto alle società partecipate richiedono necessaria condizione di indipendenza e di terzietà dell'organo di revisione.

**Ministero dell'interno, parere 8 aprile 2016.** Tra le cause che ostano al conferimento dell'incarico, tassativamente individuate dall'art. 236 del d.lgs. n. 267/2000, non risulta espressamente contemplata la litispendenza, prevista, invece, dall'art. 63, comma 1, del medesimo decreto, per coloro che rivestono cariche politiche negli enti locali.

**Ministero dell'interno, parere 4 luglio 2016.** L'incompatibilità del revisore, dipendente dello stesso ente locale, non si riferisce a coloro che hanno rivestito tale qualifica in precedenza.

**Ministero dell'Interno, parere 3 novembre 2020.** Il revisore non può svolgere la funzione di componente dell'OIV nel medesimo ente locale per evitare l'insorgenza di eventuali posizioni che possano porsi in conflitto con l'esercizio imparziale delle funzioni pubbliche affidate.

**Ministero dell'Interno, parere 20 maggio 2021.** Le ipotesi di incompatibilità alle cariche presso gli enti locali sono tassative e predeterminate dal legislatore. L'ente deve valutare l'eventuale conflitto di interessi delle varie funzioni ed attività svolte dal Comune negli enti esponenziali o organismi pubblici controllati, vigilati e/o collegati in cui il revisore stesso potrebbe operare.

**Ministero dell'Interno, parere 9 luglio 2021.** Il revisore dei conti che ha già svolto due incarichi non può essere nominato una terza volta nel medesimo ente. A tal fine non rileva se gli incarichi siano stati consecutivi, né se il mandato sia stato inferiore al triennio e neppure il ruolo ricoperto nel collegio.

## **B) LE FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE**

### **B1) NEL TESTO UNICO DEGLI ENTI LOCALI, D.LGS. N. 267/2000**

#### **Art. 239 TUEL Funzioni dell'organo di revisione**

1. L'organo di revisione svolge le seguenti funzioni:

**a) attività di collaborazione con l'organo consiliare<sup>2</sup> secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento;**

---

#### **2 Articolo 42 Attribuzioni dei consigli**

1. Il consiglio è l'organo di indirizzo e di controllo politico - amministrativo.

2. Il consiglio ha competenza limitatamente ai seguenti atti fondamentali:

a) statuti dell'ente e delle aziende speciali, regolamenti salva l'ipotesi di cui all'articolo 48, comma 3 , criteri generali in materia di ordinamento degli uffici e dei servizi;

b) programmi, relazioni previsionali e programmatiche, piani finanziari, programmi triennali e elenco annuale dei lavori pubblici, bilanci annuali e pluriennali e relative variazioni, rendiconto, piani territoriali ed urbanistici, programmi annuali e pluriennali per la loro attuazione, eventuali deroghe ad essi, pareri da rendere per dette materie;

c) convenzioni tra i comuni e quelle tra i comuni e provincia, costituzione e modificazione di forme associative;

d) istituzione, compiti e norme sul funzionamento degli organismi di decentramento e di partecipazione;

e) organizzazione dei pubblici servizi, costituzione di istituzioni e aziende speciali, concessione dei pubblici servizi, partecipazione dell'ente locale a società di capitali, affidamento di attività o servizi mediante convenzione;

f) istituzione e ordinamento dei tributi, con esclusione della determinazione delle relative aliquote; disciplina generale delle tariffe per la fruizione dei beni e dei servizi;

g) indirizzi da osservare da parte delle aziende pubbliche e degli enti dipendenti, sovvenzionati o sottoposti a vigilanza;

**b) pareri, con le modalità stabilite dal regolamento, in materia di:**

- 1) strumenti di programmazione economico-finanziaria;
- 2) **proposta di bilancio di previsione verifica degli equilibri e variazioni di bilancio escluse quelle attribuite alla competenza della giunta, del responsabile finanziario e dei dirigenti, a meno che il parere dei revisori sia espressamente previsto dalle norme o dai principi contabili, fermo restando la necessità dell'organo di revisione di verificare, in sede di esame del rendiconto della gestione,** dandone conto nella propria relazione, l'esistenza dei presupposti che hanno dato luogo alle variazioni di bilancio approvate nel corso dell'esercizio, comprese quelle approvate nel corso dell'esercizio provvisorio;
- 3) **modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni;**
- 4) proposte di **ricorso all'indebitamento;**
- 5) proposte di utilizzo di **strumenti di finanza innovativa**, nel rispetto della disciplina statale vigente in materia;
- 6) proposte di riconoscimento di **debiti fuori bilancio<sup>34</sup> e transazioni<sup>5</sup>**;

---

h) contrazione di mutui e aperture di credito non previste espressamente in atti fondamentali del consiglio ed emissioni di prestiti obbligazionari;

i) spese che impegnino i bilanci per gli esercizi successivi, escluse quelle relative alle locazioni di immobili ed alla somministrazione e fornitura di beni e servizi a carattere continuativo;

l) acquisti e alienazioni immobiliari, relative permuta, appalti e concessioni che non siano previsti espressamente in atti fondamentali del consiglio o che non ne costituiscano mera esecuzione e che, comunque, non rientrino nella ordinaria amministrazione di funzioni e servizi di competenza della giunta, del segretario o di altri funzionari;

m) definizione degli indirizzi per la nomina e la designazione di rappresentanti del comune presso enti, aziende ed istituzioni, nonché nomina dei rappresentanti del consiglio presso enti, aziende ed istituzioni ad esso espressamente riservata dalla legge.

3. Il consiglio, nei modi disciplinati dallo statuto, partecipa altresì alla definizione, all'adeguamento e alla verifica periodica dell'attuazione delle linee programmatiche da parte del sindaco o del presidente della provincia e dei singoli assessori.

4. Le deliberazioni in ordine agli argomenti di cui al presente articolo non possono essere adottate in via d'urgenza da altri organi del comune o della provincia, salvo quelle attinenti alle variazioni di bilancio adottate dalla giunta da sottoporre a ratifica del consiglio nei sessanta giorni successivi, a pena di decadenza.

3 Per giurisprudenza recente, cfr. Sezione delle autonomie, deliberazione n. 21/2018/QMIG (riferita a interpretazione del Principio contabile 9.1.7 dell'Allegato 4/2 al d.lgs. n. 2018 e, in particolare, alla possibilità di rateizzare, imputando ai pertinenti bilanci successivi, anche un debito riconosciuto dopo che l'obbligazione è scaduta) e n. 27/2019/QMIG (su necessità delibera consigliare anche in caso di debito da sentenza esecutiva).

4 Art. 23, comma 5, legge n. 289/2002 prevede che la delibera di riconoscimento dei debiti fuori bilancio sia inviata agli organi di controllo e alla Procura regionale della Corte dei conti.

5 Per la tipologia di transazioni oggetto del parere obbligatorio del collegio dei revisori, rinvio a SRC Piemonte, deliberazione n. 345/2013/PAR e SRC Puglia, delibera n. 88/2014. La SRC Emilia-Romagna, con la deliberazione n. 129/2017 ha, invece, affermato che l'ente locale deve richiedere il parere all'organo di revisione anche in riferimento a transazioni non di competenza del consiglio comunale, quando le stesse sono di particolare rilievo.



7) **proposte di regolamento** di contabilità, economato-provveditorato, patrimonio e di applicazione dei **tributi locali**;

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

d) **relazione** sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del **rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto** entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni, decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo<sup>6</sup>. **La relazione dedica un'apposita sezione all'eventuale rendiconto consolidato** di cui all'art. 11, commi 8 e 9, e contiene l'attestazione sulla corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione nonché rilievi, considerazioni e proposte tendenti a conseguire **efficienza, produttività ed economicità** della gestione;

d-bis) **relazione** sulla proposta di deliberazione consiliare di approvazione del **bilancio consolidato** di cui all'art. 233-bis e sullo schema di 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;

e) **referto** all'organo consiliare su **gravi irregolarità di gestione**, con contestuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali ove si configurino ipotesi di responsabilità;

f) **verifiche di cassa** di cui all'articolo 223.

**1-bis.** **Nei pareri di cui alla lettera b)** del comma 1 è espresso un **motivato giudizio** di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile delle previsioni di bilancio e dei programmi e progetti, **anche tenuto conto** dell'attestazione del responsabile del servizio finanziario ai sensi dell'articolo 153, delle variazioni rispetto all'anno

---

<sup>6</sup> Ai sensi dell'art. 11, comma 4, del d.lgs. n. 118/2011, la relazione dell'organo di revisione costituisce documento da allegare al rendiconto della gestione

precedente, dell'applicazione dei parametri di deficitarietà strutturale e di ogni altro elemento utile. Nei pareri sono suggerite all'organo consiliare le misure atte ad assicurare l'attendibilità delle impostazioni. **I pareri sono obbligatori.** **L'organo consiliare** è tenuto ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione.

2. Al fine di garantire l'adempimento delle **funzioni di cui al precedente comma,** **l'organo di revisione ha diritto di accesso agli atti e documenti dell'ente** e può partecipare all'assemblea dell'organo consiliare per l'approvazione del bilancio di previsione e del rendiconto di gestione. **Può altresì partecipare alle altre assemblee dell'organo consiliare** e, **se previsto dallo statuto dell'ente, alle riunioni dell'organo esecutivo.** Per consentire la partecipazione alle predette assemblee all'organo di revisione sono comunicati i relativi ordini del giorno. **Inoltre, all'organo di revisione sono trasmessi:**

a) **da parte della Corte dei conti** i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente;

b) **da parte del responsabile del servizio finanziario** le **attestazioni di assenza di copertura finanziaria in ordine alle delibere di impegni di spesa.**

3. L'organo di revisione è dotato, **a cura dell'ente locale, dei mezzi necessari** per lo svolgimento dei propri compiti, secondo quanto stabilito dallo statuto e dai regolamenti.

4. L'organo della revisione può incaricare della collaborazione nella propria funzione, sotto la propria responsabilità, uno o più soggetti aventi i requisiti di cui all'**articolo 234, comma 2<sup>7</sup>**. I relativi compensi rimangono a carico dell'organo di revisione.

**5. I singoli componenti dell'organo di revisione collegiale hanno diritto di eseguire ispezioni e controlli individuali.**

**6. Lo statuto dell'ente locale può prevedere ampliamenti delle funzioni** affidate ai revisori.

**Su riconoscimento debiti fuori bilancio e parere revisori, rinvio a commento:**

---

<sup>7</sup> Disposizione non più vigente, in aderenza al DM n. 23/2012, attuativo dell'art. 16, comma 25, del d.l. n. 138/2011, convertito dalla legge n. 148/2011.

## **RECENTE GIURISPRUDENZA SU PARERI E ALTRE FUNZIONI EX ART. 239 TUEL**

**TAR Veneto, Sez. II, sentenza n. 358/2004:** l'organo di revisione economico-finanziaria non si limita alla vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione (acquisizione delle entrate, effettuazione delle spese, attività contrattuale, amministrazione dei beni, completezza della documentazione, adempimenti fiscali e tenuta della contabilità) ovvero a presentare referto all'organo consiliare su gravi irregolarità di gestione (con contestuale eventuale denuncia ai competenti organi giurisdizionali) o a provvedere alle verifiche di cassa, ma **deve prestare attività di collaborazione con l'organo consiliare**, secondo le disposizioni dello statuto e del regolamento, e fornire pareri sulla proposta di bilancio di previsione e sulle variazioni di bilancio.

**T.A.R. Marche, sentenza n. 168/2018.** **Il revisore non può essere onerato di effettuare direttamente gli adempimenti fiscali**, dal momento che egli è chiamato a svolgere compiti di vigilanza e controllo sulla correttezza di tali adempimenti, pena l'inammissibile commistione tra attività di controllo e attività controllata.

**T.A.R. Lombardia, sentenza n. 592/2020.** **Per il rilascio della relazione al rendiconto il revisore deve basarsi sulla documentazione ricevuta**, la cui incompletezza non può giustificare l'interruzione del termine di 20 giorni previsto dall'art. 239 del TUEL. Costituisce onere del revisore verificare la documentazione trasmessa, **con possibile conduzione all'espressione di un parere negativo**. Il revisore collabora, infatti, con l'organo consiliare e non con i funzionari dell'ente.

**TAR Campania, Napoli, sez. I, sent. n. 5584/2020.** Nessun peculiare onere motivazionale incombe in capo all'amministrazione, in sede di condivisione di giudizi emanati dall'organo tecnico preposto alla vigilanza ed al controllo; a seguito della emanazione del parere dell'organo di revisione, l'amministrazione è tenuta ad adottare i provvedimenti conseguenti, come indicato nell'art. 239, comma 1-bis, primo periodo, del TUEL. Viceversa, un onere motivazionale "rafforzato" è contemplato nell'ipotesi inversa, allorquando decida di dissentire dalle valutazioni tecniche dei revisori.

**Corte conti, SRC Piemonte, deliberazione n. 345/2013/PAR** (in termini, **SRC Liguria, delibera n. 5/2014/PAR** e **SRC Puglia, delibera n. 88/2014/PAR**). **I pareri**

dell'organo di revisione sono funzionali allo svolgimento dei compiti del consiglio e devono essere resi a quest'ultimo nelle materie indicate nell'art. 239, co. 1, lett. b) del TUEL, fra le quali è compresa quella riferita alle "proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni". Al fine di individuare, in concreto, se l'atto debba essere preceduto dal parere dell'organo di revisione non è rilevante la natura della transazione (giudiziale o stragiudiziale), ma se si tratti di atto di procedimento che deve concludersi con delibera del consiglio, rientrando fra le sue attribuzioni funzionali.

**Corte conti, Emilia Romagna, delibera n. 24/2023/PRSE:** l'organo di revisione, esercitando la propria funzione di collaborazione con l'organo consiliare (c. 1, lett. a), art. 239 TUEL), è chiamato anzitutto a un'attività di monitoraggio nel tempo che si può articolare non solo nell'esame del trend del FCDE, ma anche nella valutazione di altri indicatori quali, ad esempio: indicatore di velocità di riscossione, che misura la capacità di esazione dei crediti dell'ente; tasso di formazione dei residui attivi, che misura il livello di formazione dei residui attivi per effetto della gestione; tasso di smaltimento dei residui attivi, che misura il grado di riscossione dei residui attivi provenienti dagli esercizi precedenti. Quando dai monitoraggi effettuati sulla riscossione emergano criticità, l'organo di revisione è tenuto a suggerire all'ente di intraprendere percorsi virtuosi improntati a maggiore efficienza.

**Ministero dell'interno, parere 11 agosto 2017.** È competenza della Corte dei conti valutare le segnalazioni effettuate dal revisore ex art. 239 TUEL sui dati contabili approvati dall'ente locale.

**Ministero dell'interno, parere 25 settembre 2014.** Il rilascio del parere obbligatorio da parte dell'organo di revisione sulla applicazione dei tributi locali è da intendersi riferito alle proposte di regolamento dei tributi, ivi compresi gli atti di determinazione, riduzione, agevolazioni o esenzioni delle aliquote o tariffe (e non a qualsiasi atto appartenente alla competenza consiliare in tale materia).

**Ministero dell'Interno, parere 7 luglio 2021.** I pareri espressi dal collegio dei revisori sono legittimi anche nel caso in cui siano sottoscritti solo da due dei tre componenti.

**Per pareri su regolamenti, rinvio a commento allegato:**

*Parere revisori su regolamento economale*

### I pareri sulle transazioni:

**Corte conti, SRC Puglia, delibera n.181/2013 e SRC Liguria, delibera n. 5/2014 (in termini analoghi, SRC Piemonte, delibera n. 345/2013).** Il parere del Collegio dei revisori è un'attività di collaborazione che riguarda le attribuzioni consiliari nelle materie economico-finanziarie, propedeutica all'assunzione delle delibere di competenza del consiglio e strumentale alla funzione di vigilanza sull'andamento economico-finanziario, propria dell'Organo di revisione. Il comma 1-bis dell'art. 239 precisa, infatti, che i pareri sono espressi su proposte di deliberazioni che devono essere sottoposte all'esame del Consiglio, il quale è tenuto "*ad adottare i provvedimenti conseguenti o a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione*". Si tratta di materie che, in base all'art. 42 ed all'art. 194 del TUEL, appartengono alla competenza funzionale del Consiglio. Fra esse, al n. 6, risulta obbligatorio il parere in relazione alle "*proposte di riconoscimento di debiti fuori bilancio e transazioni*". Ciò precisato, non è rilevante se l'Ente intenda procedere alla definizione di un contenzioso giudiziale o stragiudiziale, quanto se, in ordine all'atto conclusivo del procedimento, debba pronunciarsi o meno il consiglio, considerato che il parere deve essere reso all'organo consiliare.

Fattispecie in cui organo di revisione deve esprimere parere obbligatorio:

- passività in relazione alle quali non è stato assunto uno specifico impegno di spesa, che possono generare un debito fuori bilancio;
- accordi che comportano variazioni di bilancio;
- accordi che comportano l'assunzione di impegni per gli esercizi successivi (art. 42, c. 2, lett. i del TUEL);
- accordi che incidono su acquisti, alienazioni immobiliari e relative permutate (art. 42, c. 2, lett. 1, del TUEL).

Tale elenco, tuttavia, non può essere esaustivo in quanto, ai sensi all'art. 239, c. 6, TUEL, lo statuto può prevedere "*ampliamenti delle funzioni affidate ai revisori*".

**Contra, Corte conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 129/2017** ha affermato che l'ente locale deve richiedere il parere all'organo di revisione anche in riferimento a transazioni non di competenza del Consiglio comunale, quando le stesse sono di particolare rilievo, o relative a controversie di notevole entità.

**Corte conti, sez. giur. Umbria, sentenza 24 febbraio 2022, n. 9.** La giurisprudenza ha più volte rimarcato come sia sindacabile una transazione ove irragionevole,

altamente diseconomica o contraria ai fini istituzionali. Il medesimo principio trova applicazione nel senso che, così come è sindacabile la scelta d'addivenire a una transazione palesemente svantaggiosa per l'Ente, altrettanto sindacabile è la scelta di non concludere una transazione palesemente vantaggiosa, in applicazione del più generale principio in base al quale il limite all'insindacabilità delle scelte discrezionali della P.A. risiede nell'esigenza di accertare che l'attività svolta si sia ispirata a criteri di ragionevole proporzionalità tra costi e benefici. In conclusione, costituisce danno erariale non addivenire a una transazione palesemente vantaggiosa, da determinarsi in misura pari alla differenza tra il costo complessivo sostenuto per la soccombenza e quello che sarebbe derivato dalla conciliazione.

Per una ricostruzione complessiva dei presupposti e limiti entro cui concludere transazioni, può farsi rinvio a:

**Corte conti Campania, Sez. contr., deliberazione 25 maggio 2022, n. 31**

#### Relazione al bilancio di previsione e procedura ex art. 174 TUEL:

La norma dispone che «*lo schema di bilancio di previsione finanziario e il DUP sono predisposti dall'organo esecutivo e da questo presentati all'organo consiliare unitamente agli allegati entro il 15 novembre di ogni anno secondo quanto stabilito dal regolamento di contabilità*» (intendendosi per «15 novembre», ordinariamente, 45 giorni prima del termine per l'approvazione dei bilanci. Per il bilancio 2022-2024, dopo il rinvio della scadenza al 31 maggio 2022, è da ritenersi prorogato al 15 aprile).

Una lettura superficiale, che non tiene conto della modifica intervenuta con il DL 113/2016 (articolo 9-bis, comma 1, lettera a, n. 1 e 2), farebbe supporre che continua a essere obbligatorio completare gli allegati con la relazione dell'organo di revisione, senza la quale non sarebbe possibile presentare al consiglio i documenti predisposti dalla giunta, con conseguenti ritardi nell'approvazione consiliare.

E' stata espunta dagli allegati da presentare al consiglio "*la relazione dell'organo di revisione*", rimettendo a «quanto stabilito dal regolamento di contabilità» la disciplina della procedura per l'approvazione degli atti di programmazione.

L'articolo 174 oggi in vigore dispone che la presentazione dei documenti da parte della giunta al consiglio non necessita più del parere dei revisori, che dovranno presentarlo prima dell'avvio della discussione in consiglio.

Consegue l'immediato inoltro degli schemi dei documenti di programmazione, ad avvenuta approvazione da parte della giunta, sia al consiglio sia ai revisori. I quali, nei tempi previsti dal regolamento di contabilità, dovranno mettere a disposizione dei consiglieri il parere.

A gruppi e commissioni consiliari è apprezzata la capacità di avviare l'esame dei documenti sulla base della sola attestazione del responsabile del servizio finanziario, e alla prassi è garantita una concreta riduzione dei tempi per l'approvazione definitiva dei documenti. Fermo restando che l'iter di discussione in consiglio va supportato dal parere dei revisori e che vanno rispettati i termini previsti dal regolamento per l'esame dei documenti corredati dal parere da parte dei consiglieri.

In sostanza, i documenti possono essere presentati al consiglio subito dopo la delibera di giunta, senza attendere il parere dei revisori, consentendo così l'immediato avvio delle analisi politico-amministrative negli organismi consiliari. Il voto consiliare dovrà essere preceduto dall'acquisizione del parere dei revisori, perché sia messo a disposizione di tutti i consiglieri nel rispetto dei tempi previsti dal regolamento.

I vantaggi della semplificazione e il riconoscimento della capacità degli organismi consiliari di una prima valutazione degli atti anche senza il giudizio dei revisori restano, però ad oggi limitati ai bilanci. Non sarebbe insensato estenderli a tutti i provvedimenti consiliari soggetti al parere dei revisori, a partire dalla rendicontazione.

### Verifica salvaguardia ex art. 193 TUEL (e variazione di assestamento generale, ex art. 175, comma 8) e parere revisori:

L'atto di ricognizione della salvaguardia sugli equilibri è sempre obbligatorio, come è sempre necessario chiamare il revisore ad esprimersi in merito. Il CNCDEC, nei Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali, pubblicati a febbraio 2019, chiarisce che, richiedendo l'art. 239 del Tuel un parere obbligatorio sulla verifica degli equilibri, anche in caso in cui la proposta di deliberazione dia atto del permanere degli equilibri generali di bilancio, e quindi non si traduca in una variazione dello stesso, è necessario il parere dell'organo di revisione ("*motivato giudizio di congruità, di coerenza e di attendibilità contabile*").

### Il parere sul DUP?

#### **Art. 170 TUEL.**

1. Entro il 31 luglio di ciascun anno la Giunta presenta al Consiglio il Documento unico di programmazione per le conseguenti deliberazioni. Entro il 15 novembre di ciascun anno, con lo schema di delibera del bilancio di previsione finanziario, la Giunta presenta al Consiglio la nota di aggiornamento del Documento unico di programmazione.

**Commissione ARCONET, nella FAQ n. 10/2015**, in relazione alla necessità o meno di acquisire il parere dell'organo di revisione sullo schema di deliberazione del

DUP al 31 luglio, ha ritenuto che “è 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”, poiché la delibera consiliare “presenta, o un contenuto di indirizzo programmatico, o costituisce una formale approvazione”.

Diverso l’orientamento **Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili**, che aveva ritenuto pacifico che i pareri obbligatori richiesti dall’art. 239 del Tuel siano solo su proposte di delibera da sottoporre all’approvazione del Consiglio. Non si spiegherebbe altrimenti il comma 1-bis dello stesso articolo. Se il DUP è solo presentato e non sottoposto all’approvazione del Consiglio, il parere dell’organo di revisione non è obbligatorio. L’organo di revisione, si esprimerà in sede di parere sul bilancio di previsione, verificando la coerenza esterna con gli obiettivi di finanza pubblica, la coerenza interna tra documento di programmazione e previsioni di bilancio, nonché la loro attendibilità e congruità.

### Il parere sul PIAO

La deliberazione di approvazione del PIAO è opportuno che sia corredata, innanzitutto, dal **parere di regolarità tecnica del Segretario generale o del Direttore generale**, ove presente. Tale parere attesta il coordinamento e la fattibilità trasversale degli obiettivi presenti del PIAO all’interno delle diverse sottosezioni, nonché il rispetto dei principi di redazione di tale documento. Questo approccio è ispirato dalla lettura della norma istitutiva del PIAO, che lo definisce “Piano integrato”, rimarcandone in tal modo l’attitudine a configurarsi, non già quale mera sommatoria espositiva di atti o provvedimenti di natura programmatica, bensì quale documento unico, finalizzato a compendiare, in una logica coordinata, i molteplici contenuti ad esso assegnati.

In particolare, con riferimento:

- alle **sottosezioni “Valore pubblico” e “Performance”** vanno apposti il *parere di regolarità tecnica del Segretario generale o del Direttore generale*, ove presente, *oltre a quelli dei responsabili dei servizi*;
- alla **sottosezione “Rischi corruttivi e trasparenza”**, va apposto il *parere di regolarità tecnica del responsabile della prevenzione della corruzione e della trasparenza*;
- alle **sottosezioni “Struttura organizzativa”, “Organizzazione del lavoro agile” e “Piano triennale dei fabbisogni di personale”**, va apposto il *parere di regolarità tecnica del responsabile del personale*.



Alla proposta di deliberazione va inoltre apposto il parere di regolarità contabile del Responsabile del Servizio Finanziario, considerati i riflessi diretti o indiretti che l'attuazione di tale deliberazione comporta sulla situazione economico-finanziaria o sul patrimonio dell'ente (art. 49, d.lgs. 267/00).

A questi pareri deve essere associato il *parere dell'organo di revisione con riferimento alla sottosezione 3.3 "Piano triennale dei fabbisogni del personale"*.

### Parere su incarichi di consulenza (?):

#### **Art. 1, comma 42, legge n. 311/2004.**

L'affidamento da parte degli enti locali di incarichi di studio o di ricerca, ovvero di consulenze a soggetti estranei all'amministrazione, deve essere adeguatamente motivato con specifico riferimento all'assenza di strutture organizzative o professionalità interne all'ente in grado di assicurare i medesimi servizi, ad esclusione degli incarichi conferiti ai sensi della legge 11 febbraio 1994, n. 109, e successive modificazioni. **In ogni caso l'atto di affidamento di incarichi e consulenze di cui al primo periodo deve essere corredato della valutazione dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente locale e deve essere trasmesso alla Corte dei conti.** L'affidamento di incarichi in difformità dalle previsioni di cui al presente comma costituisce illecito disciplinare e determina responsabilità erariale. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano agli enti con popolazione superiore a 5.000 abitanti.

**Art. 1, comma 173, legge n. 266/2005.** Gli atti di spesa relativi ai **commi 9<sup>8</sup>, 10, 56 e 57** di importo superiore a 5.000 euro **devono essere trasmessi alla competente sezione della Corte dei conti per l'esercizio del controllo successivo sulla gestione.**

#### **Art. 17, comma 30, d.l. n. 78/2009, convertito da legge n. 102/2009**

---

**8 Art. 1, comma 9, legge n. 266/2005.** Fermo quanto stabilito dall' articolo 1, comma 11, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, la spesa annua per **studi ed incarichi di consulenza** conferiti a soggetti estranei all'amministrazione, sostenuta dalle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, esclusi le università, gli enti di ricerca e gli organismi equiparati, a decorrere dall'anno 2006, non potrà essere superiore al 30 per cento di quella sostenuta nell'anno 2004. Nel limite di spesa stabilito ai sensi del primo periodo deve rientrare anche la spesa annua per studi ed incarichi di consulenza conferiti a pubblici dipendenti.

Estende controllo preventivo di legittimità, disciplinato da art. 3, comma 1, legge 14 gennaio 1994, n. 20, a:

f-bis) atti e contratti di cui all'articolo 7, comma 6, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni;

f-ter) atti e contratti concernenti studi e consulenze di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 23 dicembre 2005, n. 266.

Controllo preventivo che, tuttavia, la giurisprudenza contabile ha per i contratti di studio e consulenza conferiti da enti locali.

**Corte conti Emilia-Romagna, deliberazione n. 69/2022** (in termini, SRC Toscana, deliberazione n. 6/2020) **ha contestato a un ente locale di non avere preventivamente richiesto il parere obbligatorio del collegio dei revisori dei conti.**

Tuttavia, la **Sezione Autonomie, con deliberazione n. 4/2006**, **aveva ritenuto implicitamente abrogata, dalla legge n. 266/2005, la disposizione dell'art. 1, comma 42, della legge n. 311/2004**, in virtù del quale il provvedimento con cui è conferito l'incarico di studio, ricerca e consulenza deve essere corredato del parere obbligatorio (ma non vincolante) dell'organo di revisione.

#### **B.1.A) I pareri richiesti da altre norme di legge del TUEL o del d.lgs. n. 118/2011**

- **Piano di rientro triennale del disavanzo di amministrazione** (art. 188 TUEL):
- **Riaccertamento ordinario dei residui** (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, paragrafo 9.1);
- **Variazioni di bilancio in esercizio provvisorio per utilizzo avanzo vincolato** (art. 187 TUEL);
- **Proposte di finanziamento per migliorie su beni di terzi** (par. 4.8 Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011)

#### **Congruità fondo rischi (Allegato 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, par. 5.2.h)**

**h)** 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 è in presenza di una obbligazione passiva condizionata al verificarsi di un evento (l'esito del giudizio o del ricorso), con riferimento al 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, a fine esercizio, incrementeranno il risultato di amministrazione che dovrà essere vincolato alla copertura delle eventuali spese derivanti dalla sentenza definitiva. A tal fine si ritiene necessaria la costituzione di un apposito fondo rischi. Nel caso in cui il contenzioso nasce con riferimento ad una obbligazione già sorta, per la quale è stato già assunto l'impegno, si conserva l'impegno e non si effettua l'accantonamento per la parte già impegnata. L'accantonamento riguarda solo il rischio di maggiori spese legate al contenzioso.

In occasione della prima applicazione dei principi applicati della contabilità finanziaria, si provvede alla determinazione dell'accantonamento del fondo rischi spese legali sulla base di una ricognizione del contenzioso esistente a carico dell'ente formatosi negli esercizi precedenti, il cui onere può 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 di previsione, il fondo riguardante il nuovo contenzioso formatosi nel corso dell'esercizio precedente (compreso l'esercizio in corso, in caso di esercizio provvisorio).

**In presenza di contenzioso di importo particolarmente rilevante, l'accantonamento annuale può essere ripartito, in quote uguali, tra gli esercizi considerati nel bilancio di previsione o a prudente valutazione dell'ente.** Gli stanziamenti riguardanti il fondo rischi spese legali accantonato nella spesa degli esercizi successivi al primo, sono destinati ad essere incrementati in occasione dell'approvazione del bilancio di previsione successivo, per tenere conto del nuovo contenzioso formatosi alla data dell'approvazione del bilancio.

In occasione dell'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 in tal modo gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi spese legali (in quote costanti tra gli accantonamenti stanziati nel bilancio di previsione).

È parimenti possibile ridurre gli stanziamenti di bilancio riguardanti il fondo rischi contenzioso in corso d'anno, qualora nel corso dell'esercizio il contenzioso, 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.) che consentano la riduzione dell'accantonamento previsto per lo specifico rischio di soccombenza.

**L'organo di revisione dell'ente provvede a verificare la congruità degli accantonamenti.**

## Recente giurisprudenza su verifica congruità fondo rischi

**Corte conti, SRC Emilia-Romagna, delibera n. 134/2022:** sottolinea centralità del ruolo dell'organo di revisione in ordine alla corretta determinazione del fondo rischi. Nel caso del fondo rischi, il principio contabile esige una verifica, e la Sezione Autonomie (delibera n. 14/2017/INPR) ribadisce l'esigenza di una specifica attestazione sulla congruità dell'accantonamento. La "verifica" consiste nell'accertamento della conformità al "diritto" della rappresentazione e del calcolo effettuato (Corte conti, Sez. reg. contr. Campania, n. 217/2019). Detto adempimento è finalizzato a corretta determinazione del risultato di amministrazione, funzionale a equilibrio di bilancio. La nuova disciplina prevede infatti una separata evidenza per le quote vincolate e accantonate, che necessitano di essere garantite da adeguate risorse. Nel caso in cui il risultato di amministrazione non sia sufficiente a comprendere le quote vincolate, destinate e accantonate, l'ente è in disavanzo di amministrazione ex art. 187 TUEL. La centralità della verifica della quota accantonata (fra cui, il fondo rischi) risulta anche dagli specifici compiti di controllo interno assegnati all'organo di revisione, ex art. 147-quinquies TUEL, il cui mancato assolvimento genera specifiche responsabilità, rilevanti anche ai fini dell'art. 148, c. 4, TUEL. Tale funzione (in cui è evidente l'oggettiva diversità tra attestazione e parere) differisce da quella di vigilanza contemplata dall'art. 239, lett. c), TUEL, in cui la legge consente che "l'organo di revisione svolga tali funzioni anche con tecniche motivate di campionamento". L'esigenza di certezza connaturata alla determinazione del fondo rischi è avvalorata dalla perentoria formulazione del principio in termini di verifica e dall'imprescindibile finalità di una corretta determinazione del risultato di amministrazione a protezione di possibili e indebite dilatazioni della quota libera ex art. 187 TUEL. La determinazione del fondo rischi esige un controllo puntuale del contenzioso ad esso afferente. È dunque da escludere un controllo a campione.

**Corte conti, SRC Emilia-Romagna, delibera n. 27/2023:** in merito all'individuazione del fondo rischi da contenzioso, prende atto della dichiarata assenza, nonostante le dimensioni dell'ente, di accantonamenti, esorta ad un puntuale adempimento degli obblighi in merito, rammentando la specifica responsabilità che grava sugli organi dell'ente e sull'organo di revisione, in termini di puntuale e analitica vigilanza sulle casistiche di contenzioso pendente, come sulla corretta quantificazione degli accantonamenti relativi. Richiama l'organo di revisione alla verifica degli obblighi di accantonamento di cui è chiamato ad attestare la congruità, nonché, in ogni caso, sull'esigenza di una puntuale e analitica ricognizione, che esclude l'utilizzo della modalità di controllo a campione.

**Corte conti, SRC Emilia-Romagna, delibera n. 37/2023:** l'avanzo di amministrazione si suddivide in fondi liberi, accantonamenti, vincolati e destinati agli investimenti. Al riguardo, divengono centrali le verifiche sulla separata evidenza delle quote vincolate e accantonate: tali partite, infatti, necessitano di essere garantite da adeguate risorse loro specificamente destinate. Rilevano, a tal riguardo, le verifiche espletate dall'Organo di revisione, attinenti all'entità delle quote accantonate al fondo rischi, la cui esigenza di determinazione matematica non può risolversi nell'enunciazione di un mero giudizio valutativo, ma richiede al contrario un procedimento di apprendimento, frutto di una ricognizione puntuale del contenzioso, che si risolve nella formulazione di una vera e propria attestazione con valore di certezza.

**Corte conti, SRC Lombardia, delibera n. 95/2022:** il rischio di soccombenza per una passività classificata come "possibile" secondo le regole della contabilità armonizzata comporta per l'Ente locale l'onere di un appostamento al fondo rischi. In presenza di una soccombenza "possibile" l'Ente locale è tenuto a procedere all'accantonamento fino alla definizione del contenzioso, quale misura necessaria per garantire l'equilibrio del bilancio comunale. L'accantonamento andrà disposto, in relazione alle richieste stimate, così da evitare sovrastime o sottostime, tenuto conto del parere dell'avvocato incaricato di assistere l'Ente e sulla base del parere di congruità dell'Organo di revisione.

**Corte conti, SRC Puglia, delibera n. 112/2021/PRSP:** risulta essenziale procedere a una costante ricognizione e aggiornamento del contenzioso formatosi per attestare la congruità degli accantonamenti, che deve essere verificata dall'Organo di revisione. La somma accantonata non darà luogo ad alcun impegno di spesa e confluirà nel risultato di amministrazione per la copertura di eventuali spese derivanti da sentenza definitiva, a tutela degli equilibri di competenza nell'anno in cui si verificherà l'eventuale soccombenza (Sezione delle autonomie, delibera n. 14/2017/INPR). Va sottolineato, altresì, il ruolo dell'organo di revisione, che deve essere periodicamente informato del contenzioso in corso, ai fini della segnalazione delle eventuali irregolarità.

#### [L'asseverazione dei rapporti debitori/creditori fra ente e società partecipate](#)

**Corte conti, SRC Abruzzo, delibera n. 16/2023 (in termini, Corte conti Emilia-Romagna, delibera n. 90/2022):** rammenta che l'obbligo - sancito dall'art. 11,

comma 6, lett. j, d.lgs. n. 118/2011 - di allegare al rendiconto una nota informativa contenente gli esiti della verifica dei crediti e debiti reciproci con i propri enti strumentali e le società partecipate, **asseverata dai rispettivi organi di revisione**, evidenziando e motivando analiticamente l'insorgenza di eventuali discordanze, risponde al principio di veridicità dei bilanci dell'ente locale e della partecipata (Corte costituzionale n. 239/2012). L'obiettivo della norma è di offrire dati certi circa i rapporti finanziari e di stimolare, se necessario, processi di correzione di eventuali discordanze (Corte conti-Lombardia, parere n. 479/2013), come previsto dalla medesima norma secondo cui "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. Conseguentemente, la Sezione ribadisce la necessità della doppia asseverazione sia dell'organo di revisione dell'ente territoriale sia di quello dell'organismo partecipato, onde garantire la piena attendibilità dei dati.

### **Il prospetto annuale delle spese di rappresentanza**

**Corte conti, SRC Lazio, delibera n. 57/2023:** ai fini della riduzione dei costi degli apparati istituzionali, l'art. 16 del d.l. n. 138/2011, al comma 26, ha prescritto che le spese di rappresentanza sostenute dagli organi di governo degli enti locali sono elencate, per ciascun anno, in apposito prospetto allegato al rendiconto. Tale prospetto è trasmesso alla sezione regionale di controllo della Corte dei conti ed è pubblicato, entro dieci giorni dall'approvazione del rendiconto, nel sito internet dell'ente locale. Il decreto 23 gennaio 2012 riporta, in allegato, lo schema tipo del suddetto prospetto, che forma parte integrante del rendiconto, costituendone un allegato obbligatorio. I suddetti adempimenti devono essere effettuati anche nel caso in cui l'ente non abbia sostenuto alcuna spesa di rappresentanza nell'esercizio di riferimento. Il menzionato decreto ministeriale individua espressamente i soggetti a cui è intestato l'obbligo di "compilazione" (segretario dell'ente e responsabile del servizio finanziario) **e di "sottoscrizione"** (segretario dell'ente, responsabile del servizio finanziario **e organo di revisione**). La sottoscrizione collegiale del prospetto mira a responsabilizzare ciascuno dei soggetti coinvolti nell'adempimento, ognuno per quanto di rispettiva competenza, in termini di veridicità dei dati dichiarati e di tempestività degli adempimenti. Il contenuto e la forma specificamente prescritti dal D.M. del 2012 non ammettono atti o provvedimenti "equipollenti". **In questa prospettiva, il coinvolgimento dell'organo di revisione assume una rilevanza sostanziale, e ciò alla luce della sua funzione di "ausilio qualificato" - alle Sezioni**

regionali di controllo di questa Corte - nel controllo della “sana gestione” del bilancio pubblico.

### Razionalizzazione della partecipazioni societarie: parere dei revisori?

Lo scopo del procedimento è quello di individuare le partecipazioni detenute in società non riconducibili ad alcuna delle categorie previste dall'articolo 4 del Dlgs 175/2016 (commi 1, 2 e 3) ovvero che non soddisfino i requisiti di cui all'articolo 5, commi 1 e 2, o che ricadono in una delle ipotesi indicate all'articolo 20, comma 2 del medesimo decreto. I relativi atti / documenti constano nel "Provvedimento di razionalizzazione"; nella "Relazione tecnica" e, nella delibera di Consiglio comunale di approvazione.

I dubbi interpretativi in merito al parere dell'organo di controllo. Il d.lgs. 175/2016 non prevede esplicitamente quale debba essere il ruolo dell'organo di revisione rispetto ai documenti che l'ente locale è chiamato a predisporre in ordine all'adempimento in parola.

Un'interpretazione sistematica induce a fare riferimento alle disposizioni del Tuel e, nello specifico, al dettato del punto 3, lettera b), del comma 1 dell'articolo 239, che, nel definire le ipotesi di obbligatorietà del parere, prevede che l'organo di revisione deve rendere parere circa le “modalità di gestione dei servizi e proposte di costituzione o di partecipazione ad organismi esterni”.

A mente del punto 3, il parere dell'organo di controllo è da considerarsi obbligatorio nella sola ipotesi in cui, ad esito della revisione, l'ente locale consideri necessaria la rimodulazione delle modalità di gestione dei servizi erogati per il tramite delle società partecipate.

E' dovuto il parere dell'organo di revisione in caso contrario? I principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione», pubblicati nel febbraio 2019 dal CNDCEC, escludono la necessità del parere dei revisori sulla delibera di consiglio comunale.

### Le verifiche di cassa (artt. 223 e 224 TUEL)

#### **Articolo 223 TUEL - Verifiche ordinarie di cassa**

1. 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.

2. Il regolamento di contabilità può prevedere autonome verifiche di cassa da parte dell'amministrazione dell'ente.

## Articolo 224 Verifiche straordinarie di cassa

1. Si provvede a verifica straordinaria di cassa a seguito del mutamento della persona del sindaco, del presidente della provincia, del sindaco metropolitano e del presidente della comunità montana. Alle operazioni di verifica intervengono gli amministratori che cessano dalla carica e coloro che la assumono, nonché il segretario, il responsabile del servizio finanziario e l'organo di revisione dell'ente.

1-bis. Il regolamento di contabilità dell'ente disciplina le modalità di svolgimento della verifica straordinaria di cassa.

### La recente giurisprudenza in materia di cassa vincolata:

**Corte conti, Emilia-Romagna, delibera n. 167/2022:** accerta il mancato accantonamento delle giacenze di cassa vincolate, nonostante l'ente abbia accertato sanzioni amministrative ex art. 208 del Codice della strada, e pertanto, richiama l'organo di revisione ad una più attenta, corretta e completa stesura dei verbali di cassa dai quali emergano le vicende genetiche afferenti alla gestione della liquidità, espressamente richieste dall'armonizzazione contabile (artt. 180, 195, 222, TUEL)

**Corte conti, SRC Emilia-Romagna, delibera n. 37/2023:** la corretta gestione della cassa vincolata rileva ai fini degli equilibri di bilancio. Laddove nei verbali di cassa non emergano i dati volti a chiarire i profili genetici della liquidità né l'eventuale profilo vincolistico di dette somme, si palesano lacune conoscitive per la corretta determinazione del risultato di amministrazione: sia in ordine all'entità delle somme destinate alla ricostituzione delle giacenze vincolate (art. 195 TUEL) sia all'eventuale entità delle somme concesse con l'anticipazione di tesoreria (art. 222 TUEL) e di quelle da restituire al tesoriere in occasione della chiusura dell'esercizio. Ciò anche in riferimento a quanto sancito dall'art. 187, c. 3-bis, TUEL, a mente del quale è fatto divieto agli enti in anticipazione di liquidità l'utilizzo dell'avanzo di amministrazione (su detta delibera l'organo di revisione è chiamato a esprimere il proprio parere).



## B2) LE FUNZIONI SERVENTI AL CONTROLLO DI LEGALITÀ FINANZIARIA DELLA CORTE DEI CONTI

### La redazione della relazione-questionario

#### **Articolo 148-bis Rafforzamento del controllo della Corte dei conti sulla gestione finanziaria degli enti locali**

1. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti **esaminano i bilanci preventivi e i rendiconti consuntivi degli enti locali** ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e seguenti, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, **per la verifica** del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, sesto comma, della Costituzione, della sostenibilità dell'indebitamento, dell'assenza di irregolarità, suscettibili di pregiudicare, anche in prospettiva, gli equilibri economico-finanziari degli enti.

2. **Ai fini della verifica prevista dal comma 1**, le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti accertano altresì che i rendiconti degli enti locali tengano conto anche delle partecipazioni in società controllate e alle quali è affidata la gestione di servizi pubblici per la collettività locale e di servizi strumentali all'ente.

3. Nell'ambito della verifica di cui ai commi 1 e 2, **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 per gli enti interessati** l'obbligo di adottare, entro sessanta giorni dalla comunicazione del deposito della pronuncia di accertamento, i provvedimenti idonei a rimuovere le irregolarità e a ripristinare gli equilibri di bilancio. Tali provvedimenti sono trasmessi alle sezioni regionali di controllo della Corte dei conti che li verificano nel termine di trenta giorni dal ricevimento. **Qualora l'ente non provveda** alla trasmissione dei suddetti provvedimenti o la verifica delle sezioni regionali di controllo dia esito negativo, **è preclusa** l'attuazione dei programmi di spesa per i quali è stata accertata la mancata copertura o l'insussistenza della relativa sostenibilità finanziaria.

#### **Art. 1, commi 166 e 167, legge n. 266/2005**

166. Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, **gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono** alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti **una relazione** sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

167. **La Corte dei conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria** nella predisposizione della relazione di cui al comma 166, che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

### La relazione semestrale sull'attuazione dei piani di riequilibrio finanziario pluriennale

#### **Art. 243-bis d.lgs. n. 267/2000**

5. Il consiglio dell'ente locale, entro il termine perentorio di novanta giorni dalla data di esecutività della delibera di cui al comma 1, delibera un piano di riequilibrio finanziario pluriennale di durata compresa tra quattro e venti anni, compreso quello in corso, **corredato del parere dell'organo di revisione economico-finanziario.** Qualora, in caso di inizio mandato, la delibera di cui al presente comma risulti già presentata dalla precedente amministrazione, ordinaria o commissariale, e non risulti ancora intervenuta la delibera della Corte dei conti di approvazione o di diniego di cui all'articolo 243-quater, comma 3, l'amministrazione in carica ha facoltà di rimodulare il piano di riequilibrio, presentando la relativa delibera nei sessanta giorni successivi alla sottoscrizione della relazione di cui all'articolo 4-bis, comma 2, del decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 149.

#### **Art. 243-quater d.lgs. n. 267/2000**

6. **Ai fini del controllo dell'attuazione del piano di riequilibrio finanziario pluriennale approvato, l'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente trasmette** al Ministero dell'interno e alla competente Sezione regionale della Corte dei conti, entro quindici giorni successivi alla scadenza di ciascun semestre, una relazione sullo stato di attuazione del piano e sul raggiungimento degli obiettivi intermedi fissati dal piano stesso, nonché, entro il 31 gennaio dell'anno successivo all'ultimo di durata del piano, una relazione finale sulla completa attuazione dello stesso e sugli obiettivi di riequilibrio raggiunti.

7. La mancata presentazione del piano entro il termine di cui all'articolo 243-bis, comma 5, il diniego dell'approvazione del piano, l'accertamento da parte della competente Sezione regionale della Corte dei conti di grave e reiterato mancato rispetto degli obiettivi intermedi fissati dal piano, ovvero il mancato raggiungimento

del riequilibrio finanziario dell'ente al termine del periodo di durata del piano stesso, comportano l'applicazione dell'articolo 6, comma 2, del decreto legislativo n. 149 del 2011, con l'assegnazione al Consiglio dell'ente, da parte del Prefetto, del termine non superiore a venti giorni per la deliberazione del dissesto.

**7-bis.** Qualora, durante la fase di attuazione del piano, dovesse emergere, in sede di monitoraggio, un **grado di raggiungimento degli obiettivi intermedi superiore rispetto a quello previsto**, è riconosciuta all'ente locale la facoltà di proporre una rimodulazione dello stesso, anche in termini di riduzione della durata del piano medesimo. Tale proposta, **corredata del parere positivo dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente**, deve essere presentata direttamente alla competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti. Si applicano i commi 3, 4 e 5.

7-ter. In caso di esito positivo della procedura di cui al comma 7-bis, l'ente locale provvede a rimodulare il piano di riequilibrio approvato, in funzione della minore durata dello stesso. Restano in ogni caso fermi gli obblighi posti a carico dell'organo di revisione economico-finanziaria previsti dal comma 6.

### La recente giurisprudenza

**Il tardivo invio della ridetta relazione costituisce ex se un'irregolarità** (cfr., a titolo esemplificativo, C. conti, sez. reg. contr. Lombardia, 5 luglio 2017, n. 198/PRSE; sez. reg. contr. Abruzzo, 9 marzo 2015, n. 27/PRSP; sez. reg. contr. Puglia, 5 ottobre 2017, n. 130/PRSP; sez. reg. contr. Sicilia, 29 settembre 2017, n. 152/PRSP), in quanto impedisce alla Sezione di avviare il prescritto controllo sulla gestione finanziaria e contabile dell'ente locale. Infatti, l'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, oltre agli obblighi ed alle responsabilità discendenti dalle competenze attribuite dall'art. 239 TUEL (di verifica contabile e di assistenza alle decisioni degli organi politico-amministrativi), assume anche **l'onere della presentazione della relazione-questionario alla competente sezione regionale di controllo, non già nell'interesse dell'ente verificato, ma di quello pubblico** alla sana e corretta gestione finanziaria. Peraltro, l'art. 239 del TUEL, dopo la riforma operata dal citato d.l. n. 174 del 2012, ha suggellato tale **necessario rapporto di collaborazione fra controllore interno (organo di revisione) ed esterno (Corte dei conti)**, prevedendo espressamente che anche il secondo trasmetta al primo "i rilievi e le decisioni assunti a tutela della sana gestione finanziaria dell'ente".

La legge attribuisce all'organo di revisione una molteplicità di funzioni (si segnala, in particolare, quella di vigilare, anche con tecniche motivate di campionamento, sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione), la prevalenza delle quali risulta in perfetta simmetria con i parametri sulla cui base anche l'organo di controllo esterno (la Corte dei conti) deve esercitare le proprie funzioni. A fronte di tale potere, la legge prevede, espressamente, che **il consiglio comunale, provinciale o**

metropolitano sia tenuto a motivare adeguatamente la mancata adozione delle misure proposte dall'organo di revisione (art. 239, comma 1-bis, TUEL).

Quanto esposto trova rappresentazione anche nel modello di relazione-questionario approvato dalla Sezione delle autonomie (cfr., per il rendiconto 2018, la deliberazione giugno 2019, n. 12), che propone come preliminare elemento di valutazione per le sezioni regionali la vigilanza sull'adozione, da parte dell'ente locale, delle misure correttive conseguenti ai rilievi effettuati dall'organo di revisione. In proposito, si precisa come la nozione di "grave irregolarità" comprenda non solo la violazione formale delle norme contabili, ma anche qualunque atto, negozio o comportamento materiale che produca un pericolo attuale per il mantenimento, anche in prospettiva, dell'equilibrio di bilancio dell'ente.

L'organo di revisione economico-finanziaria, pertanto, deve assicurare il raccordo fra l'ente locale e la competente sezione regionale di controllo della Corte dei conti, trasmettendo le informazioni necessarie a valutare il rispetto dei principi di sana gestione finanziaria, la cui omissione o ritardo concreta un'ipotesi di inadeguato adempimento dell'incarico professionale attribuito (cfr. Sezione regionale di controllo per la Sardegna, 27 febbraio 2017, n. 27/PRSE). Altre pronunce (Sezione regionale di controllo per la Puglia, 21 settembre 2017, n. 135/PSRP) hanno sottolineato come l'organo di revisione economico-finanziaria debba, altresì, tempestivamente riscontrare, ove richiesto, eventuali istanze istruttorie, pena la possibile interazione di eventuali responsabilità penali o amministrativo-contabili.

Circa la **materiale possibilità di adempiere agli obblighi** esposti, è stato sottolineato (SRC Veneto, deliberazione 5 febbraio 2019, n. 24/PRSE) come le norme del TUEL dotino l'organo di revisione di un apposito strumentario servente all'esercizio del proprio incarico, anche nella sua funzione ausiliaria alla Corte dei conti. Naturalmente, a tal fine, **risulta necessaria la doverosa collaborazione degli organi interni dell'ente, in particolare del responsabile del servizio economico e finanziario**, onerato anch'egli, di specifici obblighi di segnalazione alla Corte dei conti, ove la gestione finanziaria possa pregiudicare gli equilibri di bilancio (art. 153, comma 6, TUEL). **Il necessario raccordo tra ente locale e revisore risulta funzionale all'attendibilità e completezza dei dati da produrre** ai sensi dell'art. 148-bis TUEL, che se, da un lato, non possono che presupporre la riconducibilità delle informazioni contenute alla responsabilità dell'organo di revisione, dall'altro, fanno rimanere ferma quella dei funzionari dell'ente locale per l'omessa o insufficiente ostensione della necessaria documentazione contabile.

**Corte conti, SRC Campania, delibera n. 128/2020/INPR:** gli Organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali della Regione Campania dovranno trasmettere il questionario di rispettiva competenza a decorrere dal 16 dicembre 2020 fino al 26 febbraio 2021. I questionari dovranno pervenire alla Sezione, entro e non oltre il predetto termine finale, unicamente per il tramite del Sistema Contabilità Territoriale

(Con.Te.), previa registrazione e abilitazione delle utenze. **Il mancato rispetto del termine ultimo previsto sarà considerato ex se - senza necessità di ulteriori segnalazioni o solleciti - violazione degli obblighi posti a carico dell'Organo di revisione**, con conseguente adozione da parte di questa Sezione di relativa deliberazione d'inadempienza da trasmettere al rappresentante legale pro-tempore dell'ente interessato, nonché agli organi consiliari rispettivamente interessati.

**Corte conti, SRC Liguria, deliberazione n. 31/2020/PRSP.** L'organo di revisione competente alla compilazione ed all'invio della relazione-questionario prescritta dall'art. 1, comma 166, della legge n. 266/2005 **è da individuare in quello *pro tempore* in carica, e non in quello (eventualmente differente) espletante le funzioni nell'esercizio a cui la relazione fa riferimento** (in termini, sez. reg. contr. Lombardia, n. 192/2017/PRSE e n. 198/2017/PSRE, o sez. reg. contr. Puglia, n. 135/2017/PRSP).

**Corte dei conti-Piemonte, delibera 23 giugno 2020, n. 73/2020/PRSE.** Nel predisporre la relazione sull'esercizio economico-finanziario dell'ente locale, ai sensi dell'art. 1, commi 166 e 167, legge 266/2005, gli organi di revisione devono attenersi ai criteri e alle linee-guida definiti dalla Sezione delle autonomie della Corte dei conti, **oltre a verificare la coerenza dei dati presenti nel sistema BDAP con quanto risultante dai documenti contabili tenuti e/o approvati dall'ente, nonché la coerenza delle informazioni sugli organismi partecipati**, segnalando alle amministrazioni la necessità di operare le rettifiche/integrazioni necessarie. **Quanto sopra costituisce supporto operativo fondamentale e propedeutico agli approfondimenti istruttori**, di cui le sezioni regionali della Corte ravvisino la necessità. Pertanto, **è doveroso che l'organo di revisione economico-finanziaria ponga la massima attenzione all'esattezza e completezza nella compilazione del Questionario**, anche per evitare, in un'ottica di efficientamento dell'azione degli organi amministrativi e di controllo, una duplicazione di adempimenti, specie se tesi a emendare mere omissioni o "errori materiali", che vanno il più possibile evitati ab origine.

**Corte conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 68/2020.** **In presenza di una relazione-questionario incompleta, largamente lacunosa e tale da non poter desumere il giudizio formulato**, la Corte dei conti può trasmettere la delibera di accertamento dell'inadempimento all'ordine professionale di appartenenza ed alla Prefettura territorialmente competente.

**Corte conti, SRC Sardegna, deliberazione n. 71/2019: il punto 1.9.7. dei Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli enti locali**, approvati nel febbraio 2019 dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli Esperti contabili, **evidenzia che il mancato invio della documentazione in esame può costituire causa di revoca per inadempimento** (art. 235, comma 2, TUEL).

**Corte conti, SRC Veneto, deliberazione n. 32/2023.** In caso di utilizzo di entrate dei titoli IV, V e VI, l'attestazione di copertura non conteneva gli estremi delle determinazioni di accertamento delle relative entrate. A tal riguardo l'Ente e l'organo di revisione avevano affermato che *“l'attestazione di copertura non contiene gli estremi delle determinazioni di accertamento delle relative entrate precisando, tuttavia, che l'investimento veniva attivato solo dopo il relativo accertamento/incasso dell'entrata”*. **La Sezione richiama l'ente al rispetto del principio contabile applicato All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011, punto 5.3.4, secondo cui “l'attestazione di copertura finanziaria dei provvedimenti che danno luogo a impegni concernenti investimenti finanziati da entrate accertate al titolo 4, 5 o 6 delle entrate, è resa indicando gli estremi del provvedimento di accertamento delle entrate”**.

### **B3) LE FUNZIONI DI CERTIFICAZIONE DEL FONDO PER LA CONTRATTAZIONE INTEGRATIVA E DI VERIFICA DELLA CONFORMITÀ DEGLI ACCORDI ALLE NORME DI LEGGE E CCNL**

#### **Articolo 40-bis d.lgs. n. 165/2001 - Controlli in materia di contrattazione integrativa**

1. 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 dal collegio dei revisori dei conti**, dal collegio sindacale, dagli uffici centrali di bilancio o dagli analoghi organi previsti dai rispettivi ordinamenti. Qualora dai contratti integrativi derivino costi non compatibili con i rispettivi vincoli di bilancio delle amministrazioni, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 40, comma 3-quinquies, sesto periodo.

.....

7. **In caso di mancato adempimento delle prescrizioni del presente articolo**, oltre alle sanzioni previste dall'articolo 60, comma 2, **è fatto divieto alle amministrazioni di procedere a qualsiasi adeguamento delle risorse destinate alla contrattazione integrativa**. Gli organi di controllo previsti dal comma 1 vigilano sulla corretta applicazione delle disposizioni del presente articolo.

Articolo 40 d.lgs. n. 165/2001, post. d.lgs. n. 75/2017 - Contratti collettivi nazionali e integrativi

.....

**3-sexies.** A corredo di ogni contratto integrativo le pubbliche amministrazioni redigono una relazione tecnico-finanziaria ed una relazione illustrativa, utilizzando gli schemi appositamente predisposti e resi disponibili tramite i rispettivi siti istituzionali dal Ministero dell'economia e delle finanze di intesa con il Dipartimento della funzione pubblica. Tali relazioni vengono certificate dagli organi di controllo di cui all'articolo 40-bis, comma 1.

4. Le pubbliche amministrazioni adempiono agli obblighi assunti con i contratti collettivi nazionali o integrativi dalla data della sottoscrizione definitiva e ne assicurano l'osservanza nelle forme previste dai rispettivi ordinamenti.

La disciplina introdotta dal CCNL 21/5/2018 (art. 8, commi 6 e 7)

6. Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e la relativa certificazione degli oneri sono effettuati dall'organo di controllo competente ai sensi dell'art. 40-bis, comma 1 del D.Lgs.n.165/2001. A tal fine, l'ipotesi di contratto collettivo integrativo definita dalle parti, corredata dalla relazione illustrativa e da quella tecnica, è inviata a tale organo entro dieci giorni dalla sottoscrizione. In caso di rilievi da parte del predetto organo, la trattativa deve essere ripresa entro cinque giorni. Trascorsi quindici giorni senza rilievi, l'organo di governo competente dell'ente può autorizzare il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto.

7. I contratti collettivi integrativi devono contenere apposite clausole circa tempi, modalità e procedure di verifica della loro attuazione. Essi conservano la loro efficacia fino alla stipulazione, presso ciascuna ente, dei successivi contratti collettivi integrativi.

8. Le amministrazioni sono tenute a trasmettere, per via telematica, all'ARAN ed al CNEL, entro cinque giorni dalla sottoscrizione definitiva, il testo del contratto collettivo integrativo ovvero il testo degli atti assunti ai sensi dei commi 4 o 5, corredata dalla relazione illustrativa e da quella tecnica.

Il nuovo CCNL Funzioni locali 2019-2021 del 16 novembre 2022

**Art. 8 Contrattazione collettiva integrativa: tempi e procedure**

.....

7. Il controllo sulla compatibilità dei costi della contrattazione collettiva integrativa con i vincoli di bilancio e la relativa certificazione degli oneri sono effettuati dall'organo di controllo competente ai sensi dell'art. 40-bis, comma 1 del

D.Lgs.n.165/2001. A tal fine, l'ipotesi di contratto collettivo integrativo definita dalle parti, corredata dalla relazione illustrativa e da quella tecnica, è inviata a tale organo entro dieci giorni dalla sottoscrizione. In caso di rilievi da parte del predetto organo, la trattativa deve essere ripresa entro cinque giorni. Trascorsi quindici giorni senza rilievi, l'organo di governo competente dell'ente può autorizzare il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto.

8. I contratti collettivi integrativi devono contenere apposite clausole circa tempi, modalità e procedure di verifica della loro attuazione. Essi conservano la loro efficacia fino alla stipulazione, presso ciascuna ente, dei successivi contratti collettivi integrativi.

9. Le amministrazioni sono tenute a trasmettere, per via telematica, all'ARAN ed al CNEL, entro cinque giorni dalla sottoscrizione definitiva, il testo del contratto collettivo integrativo ovvero il testo degli atti assunti ai sensi dei commi 4 o 5, corredata dalla relazione illustrativa e da quella tecnica.

10. Il presente articolo disapplica e sostituisce l'art. 8 del CCNL 21.05.2018

**Per costituzione fondi e utilizzo risorse, rinvio ad artt. 79, 80 e 81 CCNL 2019-2021**

**Per welfare integrativo, art. 82**

**La prassi applicativa in materia di certificazione di fondi e integrativi:**

- a) Nota ARAN n. 19932 del 18/06/2015
- b) Circolare MEF-RGS n. 25 del 19/07/2012

**La contabilizzazione a bilancio dei fondi per la contrattazione integrativa alla luce del principio di competenza finanziaria potenziata**

**All. 4/2 al d.lgs. n. 118/2011 - paragrafo 5.2**

Per la spesa corrente, l'imputazione dell'impegno avviene:

**a) per la spesa di personale:**

- nell'esercizio di riferimento, automaticamente all'inizio dell'esercizio, per l'intero importo risultante dai trattamenti fissi e continuativi, comunque denominati, in quanto caratterizzati da una dinamica salariale predefinita dalla legge e/o dalla contrattazione collettiva nazionale, anche se trattasi di personale comandato, avvalso o comunque utilizzato da altra amministrazione pubblica, ancorché direttamente pagato da quest'ultima. In questi casi sarà rilevato in entrata il relativo rimborso nelle entrate di bilancio;



- nell'esercizio in cui è firmato il contratto collettivo nazionale per le obbligazioni derivanti da rinnovi contrattuali del personale dipendente, compresi i relativi oneri riflessi a carico dell'ente e quelli derivanti dagli eventuali effetti retroattivi del nuovo contratto, a meno che gli stessi contratti non prevedano il differimento degli effetti economici. Nelle more della firma del contratto si auspica che l'ente accantoni annualmente le necessarie risorse concernenti gli oneri attraverso lo stanziamento in bilancio di appositi capitoli sui quali non è possibile assumere impegni ed effettuare pagamenti. In caso di mancata sottoscrizione del contratto, le somme non utilizzate concorrono alla determinazione del risultato di amministrazione. Fa eccezione l'ipotesi di blocco legale dei rinnovi economici nazionali, senza possibilità di recupero, nel qual caso l'accantonamento non deve essere operato.

- 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. Non potendo assumere l'impegno, le correlate economie di spesa confluiscono nella quota vincolata del risultato di amministrazione, immediatamente utilizzabili secondo la disciplina generale, anche nel corso dell'esercizio provvisorio.

**In caso di mancata costituzione del fondo** nell'anno di riferimento, le economie di bilancio confluiscono nel risultato di amministrazione, vincolato per la sola quota del fondo obbligatoriamente prevista dalla contrattazione collettiva nazionale.

Identiche regole si applicano ai fondi per il personale dirigente.

Le verifiche dell'organo di revisione, propedeutiche alla certificazione prevista dall'art. 40, comma 3-sexies, del d.lgs. 165/2001, sono effettuate con riferimento all'esercizio del bilancio di previsione cui la contrattazione si riferisce.

### **Gli orientamenti della magistratura contabile:**

**In generale:** SRC Lombardia, deliberazione n. 224/2015/PRSP; SRC Liguria, deliberazioni n. 23 e 39/2016/PRSP.

- **SRC Molise, n. 161/2017/PAR e n. 15/2018/PAR; SRC Veneto, n. 263/2018** (in caso di costituzione dei fondi in esercizio successivo, risorse limitate a parte stabile del fondo, unica che confluisce in avanzo d'amministrazione vincolato; **contra Circolare MEF-RGS n. 19/2017**); **SRC Puglia, n. 57/2018/PAR** esclude da vincolo in risultato d'amministrazione, in caso di mancata costituzione fondo, le risorse

variabili e quelle trasferite da regione (che, per inciso, sembra escludere da limite finanza pubblica);

- **SRC Friuli, n. 29/2018/PAR** (possibilità di corrispondere premi di produttività anche in caso di contratto integrativo stipulato nell'anno successivo, purché fondo sia correttamente e formalmente costituito entro fine esercizio di competenza). Contra, ARAN, parere n. 15542/2018;

- **SRC Piemonte, n. 55/2018** (su necessità stipula contratto integrativo, o adozione di atto unilaterale, per erogazione emolumenti economici; non sufficienza di mera formale costituzione del fondo);

- **Cassazione, n. 2462/2018** (impossibilità di riportare ad esercizio successivo risorse destinate a indennità di risultato in caso di mancato conseguimento o mancata assegnazione obiettivi).

**Corte conti, SRC Sicilia, sentenza n. 157/2020:** in virtù dell'art. 40-bis, D.Lgs. n. 165/2001 e dell'art. 239, D.Lgs. n. 267/2000, **l'organo di revisione dell'ente locale**, allorché rende il parere obbligatorio su un'ipotesi di contratto collettivo decentrato integrativo, **deve verificare la compatibilità della contrattazione collettiva integrativa non solo coi vincoli di bilancio** della singola amministrazione, ma **anche con quelli derivanti dall'applicazione delle norme di legge e della contrattazione collettiva**, con particolare attenzione per le disposizioni inderogabili che incidono sulla misura e sulla corresponsione dei trattamenti accessori. L'obbligo di diligenza in capo all'organo di revisione implica che l'esame di un'ipotesi di contratto collettivo non possa prescindere da una valutazione preliminare delle direttive per la contrattazione e degli atti richiamati dal medesimo contratto collettivo.

**Corte dei conti-Puglia, delibera n. 85/2020.** L'ipotesi di contratto collettivo integrativo, corredata dalla relazione illustrativa e da quella tecnica, va inviata a organo di revisione entro dieci giorni dalla sottoscrizione. In caso di rilievi, la trattativa deve essere ripresa entro cinque giorni. **Trascorsi quindici giorni senza rilievi, l'organo di governo competente dell'ente può autorizzare il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione del contratto.** ARAN, con parere RAL\_1543 del 28.10.2013, reso in vigore di precedente C.C.N.L. aveva confermato che, trascorsi quindici giorni dal momento del ricevimento del testo dell'ipotesi di accordo, senza rilievi, l'organo di direzione politica autorizza il presidente della delegazione trattante di parte pubblica alla sottoscrizione definitiva del contratto decentrato integrativo.

Questo meccanismo di silenzio assenso è previsto, ma non imposto dalla disciplina contrattuale. Conseguentemente, anche in presenza dell'avvenuta scadenza del termine previsto, si ritiene che l'organo di direzione politica non debba necessariamente autorizzare la sottoscrizione definitiva del contratto decentrato integrativo, potendo attendere o sollecitare il parere dell'organo di controllo, anche dopo la scadenza. Diversamente opinando, infatti, si ammetterebbe il rischio della stipulazione di un contratto di secondo livello che sia privo di copertura finanziaria o sia in contrasto con i vincoli di bilancio o con altre norme di carattere imperativo.

### Costituzione fondo e novità CCNL e d.l. n. 13/2023 (PNRR)

L'art. 23 d.lgs. n. 75/2017 prevede, in linea generale, il tetto massimo del salario accessorio del personale dipendente nel livello determinato per l'anno 2016, fatte salve le deroghe disposte dalla normativa successiva, nonché le specifiche disposizioni contrattuali (in ultimo dal CCNL Funzioni Locali 2019/2021 del 16 novembre 2022).

Ad esempio, l'ultimo CCNL, all'art. 79, comma 3, dispone che, in attuazione di quanto previsto dall'art. 1, comma 604, della legge n. 234/2021, gli enti possono incrementare, in base alla propria capacità di bilancio, le risorse di cui al comma 2, lett. c), e quelle di cui all'art. 17, comma 6, di una misura non superiore allo 0,22 per cento del monte salari 2018.

L'ultimo decreto PNRR, d.l. n. 13/2023 ha introdotto, all'art. 8, commi 3 e 4, una ulteriore deroga al limite complessivo del salario accessorio, limitatamente al periodo di attuazione del PNRR ovvero dal 2023 al 2026.

In particolare, tale disposizione prevede che *"Al fine di garantire maggiore efficienza ed efficacia dell'azione amministrativa in considerazione dei rilevanti impegni derivanti dall'attuazione dei progetti del PNRR e degli adempimenti connessi, per gli anni dal 2023 al 2026, gli enti locali che rispettano i requisiti di cui al comma 4, possono incrementare, oltre il limite di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, l'ammontare della componente variabile dei fondi per la contrattazione integrativa destinata al personale in servizio, anche di livello dirigenziale, in misura non superiore al 5 per cento della componente stabile di ciascuno dei fondi certificati nel 2016"*.

Tale incremento è concesso a quegli enti che (comma 4):

a) nell'anno precedente a quello di riferimento, abbiano rispettato l'equilibrio di cui all'art. 1, comma 821, legge n. 145/2018, con riferimento al saldo *"Equilibrio di bilancio"* (cosiddetto equilibrio W2 del prospetto sugli equilibri);

b) nell'anno precedente a quello di riferimento, abbiano rispettato i parametri del debito commerciale residuo e dell'indicatore di ritardo annuale dei pagamenti di cui all'art. 1, commi 859 e 869, legge n 145/2018;

c) incidenza del salario accessorio ed incentivante rispetto al totale della spesa del personale, di cui al punto 4.2 del piano degli indicatori e dei risultati di bilancio adottato ai sensi dell'art. 228, comma 5, del d.lgs. n. 267/2000, non superiore, nell'ultimo rendiconto approvato, al 8 per cento;

d) approvazione, da parte del consiglio comunale, del rendiconto dell'anno precedente a quello di riferimento nei termini previsti dalla normativa vigente (per il rendiconto 2022, ordinariamente al 30 aprile 2023).

## **B4) LA VIGILANZA SUL SISTEMA DI CONTROLLI INTERNI SUGLI EQUILIBRI FINANZIARI**

### **Articolo 147-quinquies - Controllo sugli equilibri finanziari**

1. Il controllo sugli equilibri finanziari è svolto sotto la direzione e il coordinamento del responsabile del servizio finanziario e **mediante la vigilanza dell'organo di revisione**, prevedendo il coinvolgimento attivo degli organi di governo, del direttore generale, ove previsto, del segretario e dei responsabili dei servizi, secondo le rispettive responsabilità.

2. **Il controllo sugli equilibri finanziari è disciplinato nel regolamento di contabilità dell'ente** ed è svolto nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali, e delle norme che regolano il concorso degli enti locali alla realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica, nonché delle norme di attuazione dell'articolo 81 della Costituzione.

3. Il controllo sugli equilibri finanziari implica anche la valutazione degli effetti che si determinano per il bilancio finanziario dell'ente in relazione all'andamento economico-finanziario degli organismi gestionali esterni.

### **Articolo 147 Tipologia dei controlli interni**

1. Gli enti locali, nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, individuano strumenti e metodologie per garantire, attraverso il controllo di regolarità amministrativa e contabile, la legittimità, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa.

2. Il sistema di controllo interno è diretto a:

a) verificare, attraverso il controllo di gestione, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità dell'azione amministrativa, al fine di ottimizzare, anche mediante tempestivi interventi correttivi, il rapporto tra obiettivi e azioni realizzate, nonché tra risorse impiegate e risultati;

b) valutare l'adeguatezza delle scelte compiute in sede di attuazione dei piani, dei programmi e degli altri strumenti di determinazione dell'indirizzo politico, in termini di congruenza tra i risultati conseguiti e gli obiettivi predefiniti;

c) **garantire il costante controllo degli equilibri finanziari della gestione di competenza, della gestione dei residui e della gestione di cassa, anche ai fini della realizzazione degli obiettivi di finanza pubblica determinati dal patto di stabilità interno**, mediante l'attività di coordinamento e di vigilanza da parte del responsabile del servizio finanziario, nonché l'attività di controllo da parte dei responsabili dei servizi;

d) verificare, attraverso l'affidamento e il controllo dello stato di attuazione di indirizzi e obiettivi gestionali, anche in riferimento all'articolo 170, comma 6, la redazione del bilancio consolidato nel rispetto di quanto previsto dal decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni, l'efficacia, l'efficienza e l'economicità degli organismi gestionali esterni dell'ente; (498)

e) garantire il controllo della qualità dei servizi erogati, sia direttamente, sia mediante organismi gestionali esterni, con l'impiego di metodologie dirette a misurare la soddisfazione degli utenti esterni e interni dell'ente.

3. Le lettere d) ed e) del comma 2 si applicano solo agli enti locali con popolazione superiore a 100.000 abitanti in fase di prima applicazione, a 50.000 abitanti per il 2014 e a 15.000 abitanti a decorrere dal 2015.

4. Nell'ambito della loro autonomia normativa e organizzativa, gli enti locali disciplinano il sistema dei controlli interni secondo il principio della distinzione tra funzioni di indirizzo e compiti di gestione, anche in deroga agli altri principi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, e successive modificazioni. Partecipano all'organizzazione del sistema dei controlli interni il segretario dell'ente, il direttore generale, laddove previsto, i responsabili dei servizi e le unità di controllo, laddove istituite.

5. Per l'effettuazione dei controlli di cui al comma 1, più enti locali possono istituire uffici unici, mediante una convenzione che ne regoli le modalità di costituzione e di funzionamento.

## Articolo 148 Controlli esterni

1. **Le sezioni regionali della Corte dei conti, con cadenza annuale, nell'ambito del controllo di legittimità e regolarità delle gestioni, verificano il funzionamento dei controlli interni ai fini del rispetto delle regole contabili e dell'equilibrio di bilancio di ciascun ente locale.** 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 e sui controlli effettuati nell'anno, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione; il referto è, altresì, inviato al presidente del consiglio comunale o provinciale.

2. **Il Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato può attivare verifiche sulla regolarità della gestione amministrativo-contabile**, ai sensi dell'articolo 14, comma 1, lettera d), della legge 31 dicembre 2009, n. 196, oltre che negli altri casi previsti dalla legge, **qualora un ente evidenzi, anche attraverso le rilevazioni SIOPE, situazioni di squilibrio finanziario riferibili ai seguenti indicatori:**

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

3. **Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti possono attivare le procedure di cui al comma 2.**

4. **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.

### Recente giurisprudenza in materia:

**Corte conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 166/2021** (l'art. 147 TUEL, nel momento in cui puntualizza che debbano essere soggetti a controllo “*le determinazioni di impegno di spesa, i contratti e gli altri atti amministrativi, scelti secondo una selezione casuale effettuata con motivate tecniche di campionamento*”, consente di ammettere tale controllo non solo sulla determina di impegno di spesa, ma anche sugli atti di avvio del procedimento (per es. determina a contrarre).

**Corte conti, SRC Molise, deliberazione n. 96/2019/PRSP** (sulla non esaustività del criterio del campionamento adottato, concentrato su una percentuale fissa di atti da controllare per tutte le categorie di provvedimenti).

**Corte conti, SRC Lombardia, deliberazioni nn. 33 e 241/2021/VSGC** (accertamento di parziale adeguatezza del sistema dei controlli interni).

**Corte conti, SRC Sardegna, deliberazione n. 41/2019/VSGC.** In generale, su verifiche sul funzionamento dei controlli interni.

**Corte conti, SRC Molise, deliberazione n. 58/2020/PRSP.** Rileva la persistenza di gravi criticità in ordine all'efficace integrazione tra varie tipologie di controllo; la necessità di adeguamento del campione ai fini del controllo di regolarità amministrativa-contabile e sul rispetto dei tempi di pagamento; la necessità di efficientamento del controllo di gestione; l'esigenza di implementazione del controllo strategico; l'attuazione del controllo sugli organismi partecipati; il congruo esercizio del controllo di qualità dei servizi.

**Corte conti, SRC Lombardia, deliberazione n. 15/2021/VSGC, n. 70/2021/VSGC, n. 88/2021/VSGC e 241/2021/VSGC.** Accertamento di parziale adeguatezza del sistema dei controlli interni con richiesta di intraprendere tutte le iniziative necessarie ai fini del superamento delle criticità riscontrate per ciascuna tipologia.

**Corte conti, SCR Emilia-Romagna, deliberazione n. 78/2021/FRG.** Referto sulla Relazione annuale del Presidente della Regione Emilia-Romagna sul sistema dei controlli interni e sui controlli effettuati.

**Corte conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 29/2021/VSGC.** Accertamento criticità in ordine alla adeguatezza del controllo sulla qualità dei servizi, sulle società partecipate non quotate e sulla gestione.

**Corte conti, SRC Sardegna, deliberazione n. 157/2022/VSGC.** Il mancato avvio del controllo sugli organismi partecipati e sulla qualità dei servizi si configura quale criticità che esige un sollecito rimedio da parte dell'ente socio, il quale è tenuto a dare attuazione alle proprie norme regolamentari per far sì che i controlli in questione siano non solo disciplinati, ma anche effettivamente svolti.

**Corte conti, SRC Emilia Romagna, delibera n. 166/2021/PRSE.** Nella fase successiva all'adozione degli atti, il controllo di regolarità amministrativa è espletato, sotto la direzione del Segretario comunale, secondo i principi generali di revisione aziendale e le modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente. Come affermato dalla Sezione delle Autonomie n. 5/SEZAUT/2017/INPR, la verifica del funzionamento di tale tipologia di controllo non deve prescindere dalla fase rappresentata dai controlli sui provvedimenti di spesa e sui contratti, effettuati sulla base di un campionamento, le cui tecniche assurgono ad un ruolo centrale. Deve aggiungersi la necessità di consentire uno stretto monitoraggio delle direttive impartite dal responsabile del servizio finanziario, in ragione delle ricadute in termini sia di regolarizzazione degli atti oggetto di controllo che di programmazione delle linee di sviluppo di tale forma di verifica, che dovrà essere diretta verso quei settori che maggiormente sono stati oggetto di interventi correttivi. **A tale controllo non è estraneo l'organo di revisione, al quale vanno trasmessi, ai sensi dell'art. 147-bis, gli esiti. La suddetta trasmissione è finalizzata a consentire le opportune verifiche nell'ambito dell'attività di vigilanza demandata dall'art. 239, comma 1, lett. c), Tuel.** Ed infatti l'Organo di revisione deve vigilare sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione, ivi compresa l'attività contrattuale dell'ente. La mancata verifica del rispetto delle descritte procedure assume rilevanza non solo in ordine all'adeguatezza dei controlli interni, ma anche sotto il profilo della lesione dell'equilibrio finanziario dell'ente e delle connesse responsabilità indotte da eventuali omissioni.

## **B5) Le funzioni attribuite da recenti disposizioni di legge “anti-Covid”**

### **Art. 39 D.L. n. 104/2020 Fondo per l'esercizio delle funzioni degli enti locali**

.....

2. **Gli enti locali beneficiari delle risorse di cui al comma 1 del presente articolo e di cui all'articolo 106 del decreto-legge n. 34 del 2020, sono tenuti a inviare, utilizzando l'applicativo web <http://pareggiobilancio.mef.gov.it>, entro il termine perentorio del 30 aprile 2021, al Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, una certificazione della 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, firmata digitalmente, ai sensi dell'articolo 24 del codice dell'amministrazione digitale (CAD) di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, dal rappresentante legale, dal responsabile del servizio finanziario e dall'organo di revisione economico-finanziaria, attraverso un modello e con le modalità definiti con decreto** del Ministero dell'economia e delle



finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, sentita la Conferenza Stato-città ed autonomie locali, da adottare entro il 31 ottobre 2020. La certificazione di cui al periodo precedente non include le riduzioni di gettito derivanti da interventi autonomamente assunti dalla regione o provincia autonoma per gli enti locali del proprio territorio, con eccezione degli interventi di adeguamento alla normativa nazionale. La trasmissione per via telematica della certificazione ha valore giuridico ai sensi dell'articolo 45, comma 1, del CAD di cui al citato decreto legislativo n. 82 del 2005. Gli obblighi di certificazione di cui al presente comma, per gli enti locali delle regioni Friuli Venezia-Giulia, Valle d'Aosta e province autonome di Trento e di Bolzano che esercitano funzioni in materia di finanza locale in via esclusiva, sono assolti per il tramite delle medesime regioni e province autonome.

#### Art. 1, comma 80, legge n. 160/2019 – parere su riduzione FCDE

**80.** Nel corso degli esercizi dal 2020 al 2022, a seguito di una verifica dell'accelerazione delle riscossioni in conto competenza e in conto residui delle entrate oggetto della riforma della riscossione degli enti locali di cui ai commi da 784 a 815, previo parere dell'organo di revisione, gli enti locali possono ridurre il fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel bilancio di previsione relativo alle medesime entrate sulla base del rapporto che si prevede di realizzare alla fine dell'esercizio di riferimento tra gli incassi complessivi in conto competenza e in conto residui e gli accertamenti.

#### Art. 39-quater d.l. n. 162/2019 – Ripiano disavanzo degli enti locali da applicazione metodo ordinario per FCDE

1. 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 fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato nel risultato di amministrazione in sede di approvazione del rendiconto 2018, determinato con il metodo semplificato previsto dall'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, sommato allo stanziamento assestato iscritto nel bilancio 2019 per il fondo crediti di dubbia esigibilità al netto degli utilizzi del fondo effettuati per la cancellazione e lo stralcio dei crediti, e

l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità accantonato in sede di rendiconto 2019, determinato nel rispetto dei principi contabili,

può essere ripianato in non più di quindici annualità, a decorrere dall'esercizio finanziario 2021, in quote annuali costanti.

2. Le modalità di recupero devono essere definite con deliberazione del consiglio dell'ente locale, **acquisito il parere dell'organo di revisione, entro quarantacinque giorni dall'approvazione del rendiconto.** La mancata adozione di tale deliberazione è equiparata a tutti gli effetti alla mancata approvazione del rendiconto di gestione.

3. **Ai fini del rientro possono essere utilizzati 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 dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili** accertati nel rispetto del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria di cui all'allegato 4/2 annesso al decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, **e da altre entrate in conto capitale.** Nelle more dell'accertamento dei proventi derivanti dall'alienazione di beni patrimoniali disponibili il disavanzo deve comunque essere ripianato.

### L'asseverazione del rispetto pluriennale degli equilibri di bilancio ai fini delle assunzioni di personale

#### Art. 33, comma 2, d.l. n. 34/2019

2. A decorrere dalla data individuata dal decreto di cui al presente comma, anche per le finalità di cui al comma 1, i comuni **possono procedere ad 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 per tutto il personale dipendente,** al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, **non superiore al valore soglia definito come percentuale, differenziata per fascia demografica, della media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione.** Con decreto del Ministro della pubblica amministrazione, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e il Ministro dell'interno, previa intesa in sede di Conferenza Stato-città ed autonomie locali, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono individuate le fasce demografiche, i relativi valori soglia prossimi al valore medio per fascia demografica e le relative percentuali massime annuali di incremento del personale in servizio per i comuni che si collocano al di sotto del valore soglia prossimo al valore medio, nonché un valore soglia superiore cui convergono i comuni con una spesa di personale eccedente la predetta soglia superiore. I comuni che registrano un rapporto compreso tra i due predetti valori soglia non possono incrementare il valore del predetto rapporto rispetto a quello corrispondente registrato nell'ultimo rendiconto della gestione approvato. I comuni con popolazione fino a 5.000 abitanti che si collocano al di sotto del valore soglia di cui al primo periodo, che fanno parte delle "unioni dei comuni" ai sensi dell'articolo 32 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, al solo fine di consentire l'assunzione di almeno una unità possono incrementare la spesa di personale a tempo indeterminato oltre la predetta soglia di un valore non superiore a quello stabilito con decreto di cui al secondo periodo, collocando tali unità in comando presso le corrispondenti unioni con oneri a carico delle medesime, in deroga alle vigenti disposizioni in materia di

contenimento della spesa di personale. I predetti parametri possono essere aggiornati con le modalità di cui al secondo periodo ogni cinque anni. I comuni in cui il rapporto fra la spesa di personale, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, e la media delle predette entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati risulta superiore al valore soglia superiore adottano un percorso di graduale riduzione annuale del suddetto rapporto fino al conseguimento nell'anno 2025 del predetto valore soglia anche applicando un turn over inferiore al 100 per cento. A decorrere dal 2025 i comuni che registrano un rapporto superiore al valore soglia superiore applicano un turn over pari al 30 per cento fino al conseguimento del predetto valore soglia superiore. **Il limite al trattamento accessorio del personale di cui all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, è adeguato, in aumento o in diminuzione, per garantire l'invarianza del valore medio pro-capite, riferito all'anno 2018,** del fondo per la contrattazione integrativa nonché delle risorse per remunerare gli incarichi di posizione organizzativa, prendendo a riferimento come base di calcolo il personale in servizio al 31 dicembre 2018.

### **Per approfondimenti:**

- DM Funzione pubblica 17 marzo 2020

- Circolare Funzione pubblica-Interno-MEF 8 giugno 2020

### **La recente giurisprudenza in materia:**

**Corte conti, SSRR, spec. comp., sentenza n. 7/2022**

**La condizione di equilibrio “sostanziale” deve essere oggetto di apposita “asseverazione” da parte dell’Organo di revisione.** Ciò che viene in rilievo – come condizione di “sbarramento” – non è l’equilibrio sostanziale “in sé”, ma la circostanza che la sua sussistenza sia stata oggetto di verifica ed “asseverazione” da parte dell’Organo di revisione. Si tratta di requisiti essenziali, che non ammettono equipollenti. Come ha già avuto modo di evidenziare la giurisprudenza contabile, **il “parere”, la “relazione”, la “certificazione” e l’“asseverazione” non sono strumenti tra loro “interscambiabili”** (cfr., ex pluribus, Sez. reg. Emilia Romagna delibera n. 229/2021/PRSE). **Nel caso di specie, l’atto di asseverazione è funzionale a creare affidamento circa la capacità di “equilibrio sostanziale” dell’Ente, in previsione dell’innesto, sul bilancio, dell’ulteriore spesa di personale a tempo indeterminato.**

**A tale fine, l’atto di asseverazione comporta la pregiudiziale validazione della veridicità ed attendibilità dei fattori posti alla base del giudizio** e della loro significatività e completezza ai fini del giudizio stesso. Tale verifica deve essere effettuata secondo il principio di prudenza, includendo, quindi, tutti i fattori perturbanti l’equilibrio del bilancio. In questa prospettiva, assume valore dirimente la verifica della sussistenza, sufficientemente sicura, non arbitraria ed irrazionale, di

adeguate coperture economiche con riguardo alla complessiva mole di oneri incidenti sul bilancio anche negli esercizi a venire (cfr., ex pluribus, Corte cost. n. 48/2019).

L'atto di asseverazione si pone all'esito di una complessa attività di verifica che vede coinvolto anche l'Ente e, per esso, i soggetti all'uopo incaricati, nella "mappatura" di tutti gli elementi, circostanze e fattori funzionali a "misurare" la condizione di equilibrio "sostanziale" e prospettico dell'Ente.

Il perimetro temporale dell'equilibrio prospettico da asseverare non è determinabile "in astratto". Esso dipenderà dalla proiezione nel tempo dei "fattori" che lo stesso Organo di revisione reputerà di inserire nella disamina, in quanto incidenti – in concreto o con ragionevole possibilità – sulla tenuta degli equilibri sostanziali dell'Ente. Ferma restando la durata minima triennale, perché coincidente con la struttura stessa del bilancio di previsione, la sua verifica prospettica dovrà estendersi a considerare tutti i "fatti" – di natura finanziaria, economica e patrimoniale – conosciuti e conoscibili alla data dell'asseverazione, suscettibili di incidere sulla tenuta prospettica degli equilibri.

Ed è proprio in ragione di tale circostanza che il legislatore ha individuato nell'Organo di revisione, il soggetto incaricato di rendere il giudizio richiesto. Si tratta, infatti, di un organo di controllo indipendente ma funzionalmente prossimo all'Ente. È incaricato, per legge, di conoscere, in via concomitante e continuativa, la complessiva situazione finanziaria, economica e patrimoniale dell'Ente, anche in via prospettica.

La "diligenza" che gli si richiede è di tipo "qualificato" ai sensi del co. 2, dell'art. 1176 cod. civ., concernendo «l'adempimento di obbligazioni relative all'esercizio di un'attività professionale, e cioè, di un'attività caratterizzata, in via di principio, da quei connotati di abitudine, sistematicità e continuità (...)» (cfr., ex pluribus, Corte cass., sentenza n. 14664/2015). Si tratta di una diligenza "tecnica" in quanto parametrata alle regole dello specifico settore in cui opera, individuandone il "grado" di competenza e, quindi, di responsabilità. **Un atto di asseverazione basato su dati, elementi o fattori non veritieri o attendibili viene meno allo scopo della norma (creare affidamento) con tutte le conseguenze connesse anche in termini di responsabilità del soggetto asseveratore.**

**Corte conti, SRC Piemonte, delibera n. 106/2021.** Sulla possibilità di procedere a una nuova assunzione in caso di cessazione del dipendente neoassunto senza effettuare una nuova valutazione della capacità assunzionale ex art. 33, D.L. n. 34/2019; e sul se, in caso d'accoglimento di richiesta di mobilità volontaria, questa possa essere considerata cessazione e l'ente possa avvalersi nuovamente della facoltà prevista dall'art. 5, comma 3, D.M. 17 marzo 2020. Con riferimento alla mobilità

volontaria, ha evidenziato che mentre nella previgente disciplina poteva essere considerata "neutrale" e non rilevava come "cessazione", in quanto la capacità assunzionale veniva calibrata sulla regola del turn over, attualmente deve essere considerata, come qualsiasi cessazione, ai fini del calcolo dell'indicatore di sostenibilità finanziaria.

**Corte conti-Emilia Romagna, delibera 30 aprile 2020, n. 32.** In base alla nuova disciplina, i comuni possono procedere ad 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 per tutto il personale dipendente, al lordo degli oneri riflessi a carico dell'amministrazione, non superiore al valore soglia definito come percentuale, differenziata per fascia demografica, della media delle entrate correnti relative agli ultimi tre rendiconti approvati, considerate al netto del fondo crediti dubbia esigibilità stanziato in bilancio di previsione.

**Corte conti-Campania, delibera 27 luglio 2020, n. 111.** L'art. 175, comma 8, TUEL, stabilisce che, con la variazione di assestamento generale, deliberata dall'organo consiliare entro il 31 luglio di ciascun anno, si attua la verifica generale di tutte le voci di entrata e di uscita, compreso il fondo di riserva ed il fondo di cassa, al fine di assicurare il mantenimento del pareggio di bilancio. In linea con tale previsione, l'Allegato 4.2 al d.lgs. n. 118/2011, al punto 3.3, stabilisce che, al fine di adeguare l'importo del fondo crediti di dubbia esigibilità, si procede, in sede di assestamento, alla variazione dello stanziamento di bilancio. Nel calcolo del FCDE, per le finalità di cui all'art. 33, comma 2, D.L. 34/2019, si debba fare riferimento al fondo come determinato in sede di assestamento del bilancio, più attendibile rispetto al primo.

**Corte dei conti-Veneto, delibera 29 luglio 2020, n. 104.** Un ente locale, ove, in applicazione della nuova normativa sulle assunzioni, abbia acquisito capacità assunzionale in quanto compreso in una fascia che consenta di elevare la propria spesa del personale - c.d. enti virtuosi o, addirittura, intermedi, potendo questi ultimi effettuare assunzioni di personale a tempo indeterminato a condizione di non superare il rapporto tra spesa del personale ed entrate correnti dell'esercizio precedente - potrà ben rinunciare a parte di detta capacità per adeguare le retribuzioni di risultato e

posizione avvalendosi dell'art. 11-bis, comma 2, del citato D.L. n. 135/2018 convertito con la legge n. 12/2019<sup>9</sup>.

## **B6) LE FUNZIONI ATTRIBUITE DAL CODICE DI GIUSTIZIA CONTABILE (D.LGS. N. 174/2016) IN MATERIA DI CONTI GIUDIZIALI**

### **Art. 137 Ambito del giudizio di conto**

1. La Corte dei conti giudica sui conti degli agenti contabili dello Stato e delle altre pubbliche amministrazioni **secondo quanto previsto a termini di legge.**

### **Art. 139 Presentazione del conto**

1. Gli agenti che vi sono tenuti, **entro il termine di sessanta giorni**, salvo il diverso termine previsto dalla legge, **dalla chiusura dell'esercizio finanziario**, o comunque dalla cessazione della gestione, **presentano il conto giudiziale all'amministrazione di appartenenza.**

2. **L'amministrazione individua un responsabile del procedimento** che, espletata la fase di verifica o controllo amministrativo previsti dalla vigente normativa, **entro trenta giorni dalla approvazione**, **previa parificazione del conto**, lo deposita, **unitamente alla relazione degli organi di controllo interno**, presso la sezione giurisdizionale territorialmente competente.

3. Le modalità di presentazione dei conti possono essere adeguate con legge statale o regionale alle esigenze specifiche delle singole amministrazioni, comunque nel rispetto dei principi e delle disposizioni in tema di contabilità generale dello Stato. Restano ferme le disposizioni legislative e regolamentari che, per le rispettive amministrazioni, prevedono ulteriori adempimenti in materia.

---

<sup>9</sup> 2. Fermo restando quanto previsto dai commi 557-quater e 562 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, per i comuni privi di posizioni dirigenziali, il limite previsto dall'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, non si applica al trattamento accessorio dei titolari di posizione organizzativa di cui agli articoli 13 e seguenti del contratto collettivo nazionale di lavoro (CCNL) relativo al personale del comparto funzioni locali - Triennio 2016-2018, limitatamente al differenziale tra gli importi delle retribuzioni di posizione e di risultato già attribuiti alla data di entrata in vigore del predetto CCNL e l'eventuale maggiore valore delle medesime retribuzioni successivamente stabilito dagli enti ai sensi dell'articolo 15, commi 2 e 3, del medesimo CCNL, attribuito a valere sui risparmi conseguenti all'utilizzo parziale delle risorse che possono essere destinate alle assunzioni di personale a tempo indeterminato che sono contestualmente ridotte del corrispondente valore finanziario.

## Art. 141 Ricorso

1. Il pubblico ministero, di sua iniziativa o su richiesta che gli venga fatta dalla Corte dei conti nell'esercizio delle sue attribuzioni contenziose o di controllo, **o su segnalazione dei competenti uffici o degli organi di controllo interno dell'amministrazione interessata, promuove il giudizio per la resa del conto nei casi di:**

- a) cessazione dell'agente contabile dal proprio ufficio senza aver presentato il conto della sua gestione;
- b) deficienze accertate dall'amministrazione in corso di gestione o comunque prima della scadenza del termine di presentazione del conto;
- c) **ritardo a presentare i conti nei termini stabiliti per legge** o per regolamento e il conto non sia stato compilato d'ufficio.
- d) omissione del deposito del conto rilevata dalle risultanze dell'anagrafe di cui all'articolo 138 o anche a seguito di comunicazione della segreteria della sezione.

2. Il giudizio per la resa del conto si propone con ricorso al giudice monocratico, designato previamente dal presidente della sezione.

3. Il ricorso contiene l'individuazione dell'agente contabile, della natura della gestione e il relativo periodo, l'amministrazione interessata, gli elementi in fatto e in diritto su cui si fonda l'obbligo di resa del conto, la richiesta di applicazione di una sanzione pecuniaria in caso di grave e ingiustificato omesso deposito del conto entro il termine fissato nel decreto di cui al comma 4.

4. Il giudice monocratico decide con decreto motivato entro trenta giorni dal deposito del ricorso; in caso di accoglimento, assegna al contabile un termine perentorio, non inferiore a trenta giorni, decorrente dalla legale conoscenza del decreto, per la presentazione del conto all'amministrazione dandone notizia alla sezione giurisdizionale; assegna, altresì, un termine all'amministrazione per il rispetto di tutti gli altri adempimenti e per il conseguente deposito del conto presso la segreteria della sezione.

5. Copia del ricorso e del decreto, a cura del pubblico ministero, è notificata all'agente contabile per il tramite dell'amministrazione da cui dipende.

6. Decorso inutilmente il termine fissato per il deposito del conto, il giudice dispone con decreto immediatamente esecutivo la compilazione d'ufficio del conto, a spese dell'agente contabile e, salvo che non ravvisi gravi e giustificati motivi, determina l'importo della sanzione pecuniaria a carico di quest'ultimo, non superiore alla metà degli stipendi, aggi o indennità al medesimo dovuti in relazione al periodo cui il conto si riferisce, ovvero, qualora l'agente contabile non goda di stipendio,aggio o

indennità, non superiore a 1.000 euro, importo aggiornato ai sensi dell'articolo 131, comma 2.

7. Se risulta che l'agente contabile ha presentato il conto alla propria amministrazione e quest'ultima non lo ha trasmesso e depositato presso la sezione giurisdizionale, il conto è acquisito d'ufficio dal giudice monocratico, che commina la sanzione pecuniaria di cui al comma 6 al responsabile del procedimento individuato ai sensi dell'articolo 139, comma 2.

### Art. 93 TUEL - Responsabilità patrimoniale

1. Per gli amministratori e per il personale degli enti locali si osservano le disposizioni vigenti in materia di responsabilità degli impiegati civili dello Stato.

2. **Il tesoriere ed ogni altro agente contabile che abbia maneggio di pubblico denaro o sia incaricato della gestione dei beni degli enti locali**, nonché coloro che si ingeriscano negli incarichi attribuiti a detti agenti devono rendere il conto della loro gestione e sono soggetti alla giurisdizione della Corte dei conti secondo le norme e le procedure previste dalle leggi vigenti.

3. Gli agenti contabili degli enti locali, salvo che la Corte dei conti lo richieda, non sono tenuti alla trasmissione della documentazione occorrente per il giudizio di conto di cui all'articolo 74 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, ed agli articoli 44 e seguenti del regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214.

4. L'azione di responsabilità si prescrive in cinque anni dalla commissione del fatto. La responsabilità nei confronti degli amministratori e dei dipendenti dei comuni e delle province è personale e non si estende agli eredi salvo il caso in cui vi sia stato illecito arricchimento del dante causa e conseguente illecito arricchimento degli eredi stessi.

### Art. 233 Conti degli agenti contabili interni

1. Entro il termine di 30 giorni dalla chiusura dell'esercizio finanziario, l'economista, il consegnatario di beni e gli altri soggetti di cui all'articolo 93, comma 2, rendono il conto della propria gestione all'ente locale il quale lo trasmette alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti entro 60 giorni dall'approvazione del rendiconto.

2. Gli agenti contabili, a danaro e a materia, allegano al conto, per quanto di rispettiva competenza:



- a) il provvedimento di legittimazione del contabile alla gestione;
- b) la lista per tipologie di beni;
- c) copia degli inventari tenuti dagli agenti contabili;
- d) **la documentazione giustificativa della gestione;**
- e) i verbali di passaggio di gestione;
- f) le verifiche ed i scarichi amministrativi e per annullamento, variazioni e simili;
- g) eventuali altri documenti richiesti dalla Corte dei conti.

3. Qualora l'organizzazione dell'ente locale lo consenta i conti e le informazioni relative agli allegati di cui ai precedenti commi sono trasmessi anche attraverso strumenti informatici, con modalità da definire attraverso appositi protocolli di comunicazione.

4. I conti di cui al comma 1 sono redatti su modello approvato con il regolamento previsto dall'articolo 160.

#### La recente giurisprudenza in materia di verifica sui conti giudiziali:

**Corte conti, sez. giur. Veneto, sentenza n. 17/2022** (le verifiche periodiche del revisore ex artt. 223, 224, 239, TUEL, costituiscono documentazione prodromica, significativa e rilevante, nello svolgimento dell'esame giurisdizionale dei conti degli agenti contabili. **Spetta all'ente locale accertare che il conto giudiziale sia effettivamente sottoposto alle verifiche a cadenza periodica da parte dei revisori**);

**Corte conti, sez. giur. Liguria, sentenza n. 71/2022** (**su omessa vigilanza dell'organo di revisione**, al quale, secondo le norme redatte dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, spetta di verificare che l'ente locale abbia provveduto a comunicare alla sezione giurisdizionale territorialmente competente della Corte dei conti i dati identificativi degli agenti contabili tenuti alla resa di conto giudiziale).

### **C) CONTENUTO E MODALITÀ DI ESERCIZIO DELLA FUNZIONE**

#### Le norme del d.lgs. n. 123/2011, di riforma dei controlli di regolarità amministrativa e contabile

##### Art. 2 Principi del controllo di regolarità amministrativa e contabile

1. **Il controllo di regolarità amministrativa e contabile** di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), e all'articolo 2 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286, **ha per oggetto**

gli atti aventi riflessi finanziari sui bilanci dello Stato, delle altre amministrazioni pubbliche e degli organismi pubblici.

2. Il controllo di cui al comma 1 è svolto dagli organi appositamente previsti dalle disposizioni vigenti nei diversi comparti della pubblica amministrazione e, in particolare, nell'ambito delle proprie competenze istituzionali, dal Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato, attraverso i propri uffici centrali e periferici e i Servizi ispettivi di finanza pubblica, nonché dai collegi di revisione e sindacali presso gli enti e organismi pubblici, al fine di assicurare la legittimità e proficuità della spesa.

3. L'Ispettorato generale di finanza esercita le funzioni di vigilanza e coordinamento sulle attività di controllo svolte dagli uffici centrali e periferici del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e dai collegi di revisione e sindacali. Per ogni esercizio finanziario l'Ispettorato generale di finanza presenta una relazione sull'attività svolta al Ragioniere generale dello Stato, che la comunica con le proprie eventuali osservazioni al Ministro dell'economia e delle finanze. La relazione è trasmessa dal Ministro dell'economia e delle finanze alla Corte dei conti.

4. Sono fatte salve tutte le speciali disposizioni in materia di controllo vigenti per le amministrazioni, gli organismi e gli organi dello Stato dotati di autonomia finanziaria e contabile.

5. Il controllo di regolarità amministrativa e contabile è volto a garantire la legittimità contabile e amministrativa, al fine di assicurare la trasparenza, la regolarità e la correttezza dell'azione amministrativa, e si svolge in via preventiva o successiva rispetto al momento in cui l'atto di spesa spiega i suoi effetti, secondo i principi e i criteri stabiliti dal presente decreto.

6. Fatto salvo quanto previsto dall'articolo 3, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, a seguito dell'esito positivo del controllo preventivo di regolarità amministrativa e contabile, l'atto diviene efficace a decorrere dalla data della sua emanazione.

7. Il procedimento di controllo è svolto nei termini e secondo le modalità previste dal presente decreto.

8. I controlli di cui al presente articolo si adeguano al processo di dematerializzazione degli atti, nel rispetto delle regole tecniche per la riproduzione e conservazione dei documenti su supporto idoneo a garantirne la conformità agli originali, secondo la vigente normativa di riferimento.

## Art. 6 Controllo contabile

1. L'ufficio di controllo effettua la registrazione contabile delle somme relative agli atti di spesa di cui all'articolo 5, con conseguente effetto di rendere indisponibili ad altri fini le somme ad essa riferite.

2. **Gli atti di spesa non possono avere corso qualora:**

a) **siano pervenuti oltre il termine perentorio di ricevibilità del 31 dicembre dell'esercizio finanziario cui si riferisce la spesa**, fatti salvi quelli direttamente conseguenti all'applicazione di provvedimenti legislativi pubblicati nell'ultimo quadrimestre dell'anno;

b) **la spesa ecceda lo stanziamento del capitolo di bilancio, ovvero dell'articolo, qualora il capitolo sia suddiviso in articoli;**

c) **l'imputazione della spesa sia errata rispetto al capitolo di bilancio o all'esercizio finanziario, o alla competenza piuttosto che ai residui;**

d) **siano violate le disposizioni che prevedono specifici limiti a talune categorie di spesa;**

e) **non si rinviene la compatibilità dei costi della contrattazione integrativa con i vincoli di bilancio ai sensi dell'articolo 40-bis** del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165.

## Art. 7 Controllo amministrativo

1. A seguito della registrazione contabile prevista dall'articolo 6, sono accantonate e rese indisponibili le somme fino al momento del pagamento. **L'ufficio di controllo procede all'esame degli atti di spesa sotto il profilo della regolarità amministrativa, con riferimento alla normativa vigente.**

2. L'ufficio di controllo richiede chiarimenti o comunica le osservazioni nei termini indicati dall'articolo 8.

3. **In caso di esito negativo del controllo di cui al comma 1, gli atti non producono effetti a carico del bilancio dello Stato, salvo che sia esplicitamente richiesto di dare ulteriore corso al provvedimento, sotto la responsabilità del dirigente titolare della spesa** ai sensi dell'articolo 10.

## Art. 20 - Compiti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali

1. I collegi dei revisori dei conti e sindacali presso gli enti ed organismi pubblici, di cui all'articolo 19, **vigilano sull'osservanza delle disposizioni di legge, regolamentari e statutarie**; **provvedono agli altri compiti ad essi demandati dalla normativa vigente**, compreso il monitoraggio della spesa pubblica.

2. I collegi dei revisori dei conti e sindacali, **in particolare**, devono:

a) **verificare la corrispondenza dei dati riportati nel conto consuntivo o bilancio d'esercizio con quelli analitici desunti dalla contabilità generale** tenuta nel corso della gestione;

b) **verificare la loro corretta esposizione in bilancio**, l'esistenza delle attività e passività e l'attendibilità delle valutazioni di bilancio, la correttezza dei risultati finanziari, economici e patrimoniali della gestione e l'esattezza e la chiarezza dei dati contabili presentati nei prospetti di bilancio e nei relativi allegati;

c) **effettuare le analisi necessarie e acquisire informazioni in ordine alla stabilità dell'equilibrio di bilancio** e, in caso di disavanzo, acquisire informazioni circa la struttura dello stesso e le prospettive di riassorbimento affinché venga, nel tempo, salvaguardato l'equilibrio;

d) **vigilare sull'adeguatezza della struttura organizzativa dell'ente e il rispetto dei principi di corretta amministrazione**;

e) **verificare l'osservanza delle norme che presidono la formazione e l'impostazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo o bilancio d'esercizio**;

f) **esprimere il parere in ordine all'approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo** o bilancio d'esercizio da parte degli organi a ciò deputati sulla base degli specifici ordinamenti dei singoli enti;

g) **effettuare almeno ogni trimestre controlli e riscontri sulla consistenza della cassa e sulla esistenza dei valori, dei titoli di proprietà e sui depositi e i titoli a custodia**;

h) **effettuare 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**.

3. Gli schemi dei bilanci preventivi, delle variazioni ai bilanci preventivi, delle delibere di accertamento dei residui, del conto consuntivo o bilancio d'esercizio sono sottoposti, **corredati dalla relazione illustrativa o da analogo documento, almeno quindici giorni prima** della data della relativa delibera, all'esame del collegio dei revisori dei conti o sindacale. Il collegio redige apposita relazione da allegare ai

predetti schemi, nella quale sono sintetizzati anche i risultati del controllo svolto durante l'esercizio.

4. L'attività dei collegi dei revisori e sindacali si conforma ai **principi della continuità, del campionamento e della programmazione dei controlli.**

5. **I collegi dei revisori dei conti e sindacali non intervengono nella gestione e nell'amministrazione attiva degli enti e organismi pubblici.**

6. **Alle sedute degli organi di amministrazione attiva assiste almeno un componente del collegio dei revisori e sindacale.**

7. I componenti del collegio dei revisori e sindacale possono procedere ad atti di ispezione e controllo, anche individualmente.

8. Di ogni verifica, ispezione e controllo, anche individuale, nonché delle risultanze dell'esame collegiale dei bilanci preventivi e relative variazioni e dei conti consuntivi o bilanci d'esercizio **è redatto apposito verbale.**

### C1) Le modalità di esercizio della funzione

#### Art. 237 TUEL - Funzionamento del collegio dei revisori

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

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

#### Art. 21 d.lgs. n. 123/2011 - Indipendenza dei revisori e dei sindaci presso gli enti ed organismi pubblici

1. **Gli organi di controllo devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente. Ai revisori e sindaci presso enti ed organismi pubblici si applicano i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile.**

**Art. 2387 codice civile.** Lo statuto può subordinare l'assunzione della carica di amministratore al possesso di speciali requisiti di onorabilità, professionalità ed indipendenza, anche con riferimento ai requisiti al riguardo previsti da codici di comportamento redatti da associazioni di categoria o da società di gestione di mercati regolamentati. Si applica in tal caso l'articolo 2382.

Resta salvo quanto previsto da leggi speciali in relazione all'esercizio di particolari attività.

**Art. 2382 cod. civ.** Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi.

### [D.lgs. 27/01/2010, n. 39 \(Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati\)](#)

#### [Art. 9 \(Deontologia e scetticismo professionale\)](#)

1. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale **rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali** congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

2. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale dei conti **esercita nel corso dell'intera revisione lo scetticismo professionale**, riconoscendo la possibilità che si verifichi un errore significativo attribuibile a fatti o comportamenti che sottintendono irregolarità, compresi frodi o errori.

3. Il revisore legale o la società di revisione legale che effettua la revisione legale esercita lo scetticismo professionale in particolare durante la **revisione delle stime** fornite dalla direzione riguardanti: il fair value (valore equo), la riduzione di valore delle attività, **gli accantonamenti**, i flussi di cassa futuri e **la capacità dell'impresa di continuare come un'entità in funzionamento**.

4. Ai fini del presente articolo, **per "scetticismo professionale" si intende un atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo**, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione.

#### [Art. 10 \(Indipendenza e obiettività\)](#)

1. Il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale, nonché qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente

l'esito della revisione legale, devono essere indipendenti dalla società sottoposta a revisione e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.

1-bis. Il requisito di indipendenza deve sussistere durante il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa.

1-ter. Il revisore legale o la società di revisione legale deve adottare tutte le misure ragionevoli per garantire che la sua indipendenza non sia influenzata da alcun conflitto di interessi, anche soltanto potenziale, o da relazioni d'affari o di altro genere, dirette o indirette, riguardanti il revisore legale o la società di revisione legale e, laddove applicabile, la sua rete, i membri dei suoi organi di amministrazione, i suoi dirigenti, i suoi revisori, i suoi dipendenti, qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione o qualsiasi persona direttamente o indirettamente collegata al revisore legale o alla società di revisione legale.

.....

7. Il revisore legale o il responsabile chiave della revisione legale che effettua la revisione per conto di una società di revisione legale non può rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione né prestare lavoro autonomo o subordinato in favore dell'ente stesso svolgendo funzioni dirigenziali di rilievo se non sia decorso almeno un anno dal momento in cui abbia cessato la sua attività in qualità di revisore legale o responsabile chiave della revisione, in relazione all'incarico. Tale divieto è esteso anche ai dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della società di revisione, nonché a ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.

....

12. I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob. A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

13. **I soggetti di cui al comma 3 non sollecitano o accettano regali o favori di natura pecuniaria e non pecuniaria dall'ente sottoposto a revisione** o da qualsiasi ente legato a un ente sottoposto a revisione, salvo nel caso in cui un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.

## **D) COMPENSI E RIMBORSI SPESE A ORGANO DI REVISIONE**

### Art. 2233 codice civile:

Il compenso, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo le tariffe o gli usi, è determinato dal giudice. **In ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione.**

### Art. 10, commi 9 e 10, d.lgs. n. 39/2010

9. **Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico,** alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete.

10. **Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori.** A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:

- a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11.

### Art. 13-bis legge 31 dicembre 2012, n. 247:

riferito agli avvocati, ma richiamato, quale **espressione di un principio generale all'equo compenso**, dal DM 21/12/2018 di aggiornamento dei compensi dei revisori



## Articolo 241 TUEL - Compenso dei revisori

1. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica **vengono fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori, da aggiornarsi triennialmente.** Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.

2. Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente **locale fino al limite massimo del 20 per cento** in **relazione alle ulteriori funzioni assegnate** rispetto a quelle indicate nell'**articolo 239**.

3. Il compenso di cui al comma 1 **può essere aumentato** dall'ente locale quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente sino al 10 per cento per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.

4. Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal collegio dei revisori **il compenso determinato ai sensi dei commi 1, 2 e 3 è aumentato per il presidente del collegio stesso del 50 per cento.**

5. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante al revisore della comunità montana ed al revisore dell'unione di comuni si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, rispettivamente, al comune totalmente montano più popoloso facente parte della comunità stessa ed al comune più popoloso facente parte dell'unione.

6. Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante ai revisori della città metropolitana si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, al comune capoluogo.

**6-bis.** L'importo annuo del rimborso delle spese di viaggio e per vitto e alloggio, ove dovuto, ai componenti dell'organo di revisione non può essere superiore al 50 per cento del compenso annuo attribuito ai componenti stessi, al netto degli oneri fiscali e contributivi.

7. **L'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina.**

## Decreto interministeriale 21 dicembre 2018

Rinvio a testo normativo

## La giurisprudenza in materia di compensi

**Corte dei conti, Sezione delle Autonomie, deliberazione n. 16/2017/QMIG.** La normativa (art. 241 d.lgs. n. 267/2000) ha predeterminato il tetto massimo del compenso sulla base di criteri oggettivi, prefissati dalla legge (poi aggiornati con il DM 21 dicembre 2018), ma nulla ha disposto in ordine ai limiti minimi. L'interesse del revisore ad un adeguato corrispettivo *"si realizza mediante lo strumento contrattuale - ove sia possibile la determinazione concordata del compenso - o in sede giudiziaria, qualora la remunerazione fissata dall'ente appaia incongrua"*.

**Corte conti, Sezione Autonomie, delibera n. 14/2019/QMIG.** Alla luce dei nuovi limiti massimi e parametri recati dal D.I. 21 dicembre 2018, emesso di concerto tra il Ministro dell'Interno e quello dell'Economia e finanze, ferma la previsione di cui al comma 7 dell'*art. 241 TUEL*, è facoltà degli enti locali procedere, ai sensi degli *artt. 234 e 241 TUEL*, a un rinnovato giudizio circa l'adeguatezza dei compensi liquidati anteriormente al predetto decreto e, se del caso, provvedere a una rideterminazione degli stessi al fine di ricondurli nei limiti di congruità e di adeguatezza, previa attenta verifica della compatibilità finanziaria e della sostenibilità dei nuovi oneri. L'eventuale adeguamento non ha effetto retroattivo e decorre dalla data di esecutività della deliberazione dell'organo consiliare.

**Corte dei conti, SRC Liguria, deliberazione n. 20/2019/PAR:** l'ente locale che ha provveduto, all'atto della nomina, a determinare il compenso del collegio dei revisori in carica sulla base di un giudizio di adeguatezza rapportato ai limiti massimi previsti dal precedente decreto interministeriale 20 maggio 2005, è legittimato a procedere ad una nuova valutazione di congruità del compenso da riconoscere, assumendo come parametri di riferimento i nuovi limiti massimi aggiornati con il decreto 21 dicembre 2018, pervenendo all'eventuale adeguamento del corrispettivo ove sia necessario per assicurare il principio dell'equo compenso delle prestazioni professionali.

**Corte dei conti, SRC Emilia-Romagna, deliberazione n. 5/2019/PAR:** il DM 21 dicembre 2018, che aggiorna i compensi dell'organo di revisione, mantiene immutati i principi sulla indefettibilità della delibera dell'ente locale per la concreta determinazione anche per i revisori già in carica. L'eventuale adeguamento ai nuovi limiti massimi fissati non ha effetto retroattivo.

**Corte conti, SRC Molise, delibera n. 75/2020.** L'ente locale non può, di regola, rideterminare i compensi dei componenti dell'organo di revisione stabiliti nella delibera di nomina intervenuta successivamente all'entrata in vigore del D.M. 21 dicembre 2018.

**Corte dei conti, SRC Lombardia, delibera n. 320/2019.** La normativa (art. 241 TUEL) ha predeterminato il tetto massimo del compenso sulla base di criteri oggettivi, prefissati dalla legge (parametri aggiornati con D.M. 21 dicembre 2018),

ma nulla ha disposto in ordine ai limiti minimi. L'interesse del revisore ad un adeguato corrispettivo "si realizza mediante lo strumento contrattuale - ove sia possibile la determinazione concordata del compenso - o in sede giudiziaria, qualora la remunerazione fissata dall'ente appaia incongrua" (delibera n. 16/2017/QMIG).

**Corte dei conti-Piemonte, delibera 10 aprile 2020, n. 32.** In tema di adeguamento del compenso dei revisori dei conti presso gli enti locali, esclude che, in via generale, possa riconoscersi la facoltà per gli enti di un possibile adeguamento del compenso, in corso di rapporto, che, di norma, resta fissato nella misura deliberata in origine. Tuttavia, facendo riferimento, tra l'altro, alle finalità perseguite dal decreto di adeguamento, la Sezione delle Autonomie ha dettato il principio di diritto in forza del quale, alla luce dei nuovi limiti massimi recati dal D.I. 21 dicembre 2018, ferma la previsione di cui al comma 7 dell'art. 241 del TUEL, è facoltà degli enti locali procedere ad un rinnovato giudizio circa l'adeguatezza dei compensi liquidati anteriormente al predetto decreto e, se del caso, provvedere ad una rideterminazione al fine di ricondurli nei limiti di congruità e di adeguatezza.

**Ministero dell'interno, parere 5 maggio 2017.** Ai componenti dell'organo di revisione aventi la residenza al di fuori del comune ove ha sede l'ente, spetta il rimborso delle spese di viaggio, effettivamente sostenute, per la presenza prescritta o richiesta presso la sede dell'ente per lo svolgimento delle funzioni, nonché, ove necessario, il rimborso delle spese effettivamente sostenute per il vitto e l'alloggio

**Ministero dell'interno, parere 27 febbraio 2020.** L'eventuale adeguamento del compenso secondo i termini inizialmente deliberati non ha effetto retroattivo e decorre dalla data di esecutività della deliberazione.

**Ministero dell'interno, parere 7 aprile 2020.** L'atto di orientamento dell'Osservatorio della finanza locale n. 1 del 13 luglio 2017 può essere un utile riferimento nell'applicazione del D.M. del 20 dicembre 2018 che ha fissato i nuovi compensi dei revisori degli enti locali con decorrenza primo gennaio 2019.

**Ministero dell'Interno, parere 6 giugno 2022.** L'accettazione dell'incarico deve avvenire prima della delibera di nomina. Il compenso decorre dall'esecutività della delibera, a prescindere dal concreto inizio dell'attività.

**Ministero dell'Interno, parere 20 aprile 2022.** È facoltà dell'unione avvalersi di un solo organo di revisione anche per i comuni membri. In tal caso, il compenso è unico e omnicomprendivo.

**Ministero dell'Interno, parere 4 novembre 2022.** Non si ritiene possibile procedere a rideterminare i compensi dei revisori stabiliti nella delibera di nomina, salvo i casi di modifica legislativa o di errore nell'applicazione dei criteri individuati dalla norma.

**Ministero dell'Interno, parere 16 dicembre 2022.** In attesa di apposita modifica normativa, la misura del compenso è stabilita solo nell'importo massimo ed il *quantum* è fissato nella delibera di nomina.

## E) LE RESPONSABILITÀ

### Art. 240 TUEL - Responsabilità dell'organo di revisione

1. I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono ai loro doveri con la diligenza del mandatario<sup>10</sup>. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

### La responsabilità amministrativo-contabile

#### Art. 1 legge n. 20/1994

##### **1. Azione di responsabilità**

1. 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. La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso. In ogni caso è esclusa la gravità della colpa quando il fatto dannoso tragga origine dall'emanazione di un atto vistato e registrato in sede di controllo preventivo di legittimità, limitatamente ai profili presi in considerazione nell'esercizio del controllo. La gravità della colpa e ogni conseguente responsabilità sono in ogni caso escluse per ogni profilo se il fatto dannoso trae origine da decreti che determinano la cessazione anticipata, per qualsiasi ragione, di rapporti di concessione autostradale, allorché detti decreti siano stati vistati e registrati dalla Corte dei conti in sede di controllo preventivo di legittimità svolto su richiesta dell'amministrazione precedente. Il relativo debito si trasmette agli eredi secondo le leggi vigenti nei casi di illecito arricchimento del dante causa e di conseguente indebito arricchimento degli eredi stessi.

1-bis. Nel giudizio di responsabilità, fermo restando il potere di riduzione, deve tenersi conto dei vantaggi comunque conseguiti dall'amministrazione di appartenenza, o da altra amministrazione, o dalla comunità amministrata in relazione al comportamento degli amministratori o dei dipendenti pubblici soggetti al giudizio di responsabilità.

**1-ter.** Nel caso di deliberazioni di organi collegiali la responsabilità si imputa esclusivamente a coloro che hanno espresso voto favorevole. Nel caso di atti che rientrano nella competenza propria degli uffici tecnici o amministrativi la responsabilità non si estende ai titolari degli organi politici che in buona fede li abbiano approvati ovvero ne abbiano autorizzato o consentito l'esecuzione.

---

<sup>10</sup> Art. 1710 cod. civ.: Il mandatario è tenuto a eseguire il mandato con la diligenza del buon padre di famiglia; ma se il mandato è gratuito, la responsabilità per colpa è valutata con minor rigore.

1-quater. **Se il fatto dannoso è causato da più persone**, la Corte dei conti, valutate le singole responsabilità, condanna ciascuno per la parte che vi ha preso.

1-quinquies. Nel caso di cui al comma 1-quater **i soli concorrenti che abbiano conseguito un illecito arricchimento o abbiano agito con dolo sono responsabili solidalmente**. La disposizione di cui al presente comma si applica anche per i fatti accertati con sentenza passata in giudicato pronunciata in giudizio pendente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 28 giugno 1995, n. 248. In tali casi l'individuazione dei soggetti ai quali non si estende la responsabilità solidale è effettuata in sede di ricorso per revocazione.

1-sexies. Nel giudizio di responsabilità, l'entità del danno all'immagine della pubblica amministrazione derivante dalla commissione di un reato contro la stessa pubblica amministrazione accertato con sentenza passata in giudicato si presume, salva prova contraria, pari al doppio della somma di denaro o del valore patrimoniale di altra utilità illecitamente percepita dal dipendente.

1-septies. Nei giudizi di responsabilità aventi ad oggetto atti o fatti di cui al comma 1-sexies, il sequestro conservativo è concesso in tutti i casi di fondato timore di attenuazione della garanzia del credito erariale.

2. **Il diritto al risarcimento del danno si prescrive in ogni caso in cinque anni, decorrenti dalla data in cui si è verificato il fatto dannoso**, ovvero, in caso di occultamento doloso del danno, dalla data della sua scoperta.

3. **Qualora la prescrizione del diritto al risarcimento sia maturata a causa di omissione o ritardo della denuncia del fatto**, rispondono del danno erariale i soggetti che hanno omesso o ritardato la denuncia. In tali casi, l'azione è proponibile entro cinque anni dalla data in cui la prescrizione è maturata.

4. La Corte dei conti giudica sulla responsabilità amministrativa degli amministratori e dipendenti pubblici anche quando il danno sia stato cagionato ad amministrazioni o enti pubblici diversi da quelli di appartenenza, per i fatti commessi successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge.

## [La recente rivisitazione della responsabilità erariale](#)

### [Art. 21 DL n. 76/2020, conv. da legge 120/2020 - Responsabilità erariale](#)

1. All'articolo 1, comma 1, della legge 14 gennaio 1994, n. 20, dopo il primo periodo è inserito il seguente: **"La prova del dolo richiede la dimostrazione della volontà dell'evento dannoso"**.

2. **Limitatamente ai fatti commessi dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2023**, la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione

della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica per l'azione di responsabilità di cui all'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, **è limitata ai casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta**. La limitazione di responsabilità prevista dal primo periodo non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente.

## Le norme rilevanti del Codice di giustizia contabile, d.lgs. n. 174/2016

### Art. 51 Notizia di danno erariale

1. Il pubblico ministero inizia l'attività istruttoria, ai fini dell'adozione delle determinazioni inerenti l'esercizio dell'azione erariale, **sulla base di specifica e concreta notizia di danno, fatte salve le fattispecie direttamente sanzionate dalla legge**.
2. La notizia di danno, comunque acquisita, è specifica e concreta quando consiste in **informazioni circostanziate e non riferibili a fatti ipotetici o indifferenziati**.
3. Qualsiasi atto istruttorio o processuale posto in essere in violazione delle disposizioni di cui al presente articolo è nullo e la relativa nullità può essere fatta valere in ogni momento, da chi vi abbia interesse, innanzi alla competente sezione giurisdizionale della Corte dei conti.
4. Se la nullità di cui al comma 3 è fatta valere con istanza proposta prima della pendenza del giudizio, sono comunque tenute riservate le generalità del denunciante. La sezione decide, in camera di consiglio, entro il termine di trenta giorni dal deposito dell'istanza e sentite le parti, con sentenza.
5. Diversamente, la sezione decide sull'eccezione di nullità con la sentenza che definisce il giudizio di primo grado.
6. **La nullità per violazione delle norme sui presupposti di proponibilità dell'azione per danno all'immagine è rilevabile anche d'ufficio**.
7. La **sentenza irrevocabile di condanna** pronunciata nei confronti dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, nonché degli organismi e degli enti da esse controllati, **per i delitti commessi a danno delle stesse**, è comunicata al competente procuratore regionale della Corte dei conti affinché promuova l'eventuale procedimento di responsabilità **per danno erariale** nei confronti del condannato. Resta salvo quanto disposto dall'articolo 129 delle norme di attuazione, di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale, approvate con decreto legislativo 28 luglio 1989, n. 271.

## Art. 52 Obbligo di denuncia di danno e onere di segnalazione

1. Ferme restando le disposizioni delle singole leggi di settore in materia di denuncia di danno erariale, i responsabili delle strutture burocratiche di vertice delle amministrazioni, comunque denominate, ovvero i dirigenti o responsabili di servizi, in relazione al settore cui sono preposti, che nell'esercizio delle loro funzioni vengono a conoscenza, direttamente o a seguito di segnalazione di soggetti dipendenti, di fatti che possono dare luogo a responsabilità erariali, devono presentarne tempestiva denuncia alla procura della Corte dei conti territorialmente competente. Le generalità del pubblico dipendente denunziante sono tenute riservate; sono comunque riservate le generalità dei soggetti pubblici o privati che segnalano al procuratore regionale eventi di danno, anche se non sottoposti all'obbligo di cui al presente comma.
2. Gli organi di controllo e di revisione delle pubbliche amministrazioni, nonché i dipendenti incaricati di funzioni ispettive, ciascuno secondo la normativa di settore, nonché gli incaricati della liquidazione di società a partecipare pubblica, sono tenuti a fare immediata denuncia di danno direttamente al procuratore regionale competente, informandone i responsabili delle strutture di vertice delle amministrazioni interessate.
3. L'obbligo di denuncia riguarda anche i fatti dai quali, a norma di legge, può derivare l'applicazione, da parte delle sezioni giurisdizionali territoriali, di sanzioni pecuniarie.
4. I magistrati della Corte dei conti assegnati alle sezioni e agli uffici di controllo segnalano alle competenti procure regionali i fatti dai quali possano derivare responsabilità erariali che emergano nell'esercizio delle loro funzioni.
5. Resta fermo quanto previsto dall'articolo 129, comma 3, delle norme di attuazione di coordinamento e transitorie del codice di procedura penale.
6. Resta fermo l'obbligo per la pubblica amministrazione denunciante di porre in essere tutte le iniziative necessarie a evitare l'aggravamento del danno, intervenendo ove possibile in via di autotutela o comunque adottando gli atti amministrativi necessari a evitare la continuazione dell'illecito e a determinarne la cessazione.

## Art. 53 Contenuto della denuncia di danno

1. La denuncia di danno contiene una precisa e documentata esposizione dei fatti e delle violazioni commesse, l'indicazione ed eventualmente la quantificazione del danno, nonché, ove possibile, l'individuazione dei presunti responsabili, l'indicazione delle loro generalità e del loro domicilio.



### Art. 69 Archiviazione

1. Quando, anche a seguito di invito a dedurre, la notizia di danno risulta infondata o non vi sono elementi sufficienti a sostenere in giudizio la contestazione di responsabilità, il pubblico ministero dispone l'archiviazione del fascicolo istruttorio. (
2. **Il pubblico ministero dispone altresì l'archiviazione per assenza di colpa grave ove valuti che l'azione amministrativa si sia conformata al parere reso dalla Corte dei conti in via consultiva, in sede di controllo** e in favore degli enti locali nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi.
3. Il decreto di archiviazione, debitamente motivato, è sottoposto al visto del procuratore regionale.
4. Il decreto di archiviazione, vistato dal procuratore regionale, è tempestivamente comunicato al destinatario dell'invito a dedurre.
5. Qualora il procuratore regionale non condivida le motivazioni dell'archiviazione, formula per iscritto le proprie motivate osservazioni, comunicandole al pubblico ministero assegnatario del fascicolo.
6. Nel caso permanga il dissenso, il procuratore regionale avoca il fascicolo istruttorio, adottando personalmente le determinazioni inerenti l'esercizio dell'azione erariale.

### Art. 95 Disponibilità e valutazione della prova

1. Nel decidere sulla causa il giudice pronuncia secondo diritto e, quando la legge lo consente, secondo equità **e pone a fondamento della decisione le prove dedotte dalle parti o dal pubblico ministero, nonché i fatti non specificatamente contestati dalle parti costituite.**
2. Il giudice può tuttavia, senza bisogno di prova, porre a fondamento della decisione le nozioni di fatto che rientrano nella comune esperienza.
3. **Il giudice valuta le prove secondo il suo prudente apprezzamento** e può desumere argomenti di prova dal comportamento tenuto dalle parti nel corso del processo.
4. Il giudice, ai fini della valutazione dell'effettiva sussistenza dell'elemento soggettivo della responsabilità e del nesso di causalità, considera, ove prodotti in causa, anche i pareri resi dalla Corte dei conti in via consultiva, in sede di controllo e in favore degli enti locali, nel rispetto dei presupposti generali per il rilascio dei medesimi.

### Responsabilità dei revisori in giurisprudenza:

**Corte dei conti, SGR Campania, sentenza n. 257/2018:** condanna, per colpa grave, dell'organo di revisione per non avere adeguatamente esercitato la propria funzione di vigilanza in relazione all'uso dei fondi incentivanti, tanto più che gli obiettivi che l'amministrazione intendeva perseguire non erano stati documentati in maniera puntuale ma solo generica.

**Corte dei conti, Sez. III Centrale d'Appello, sentenza n. 333/2018:** se è vero che l'art. 239 del TUEL prevede una generale attività di controllo del collegio dei revisori, dall'altro lato il relativo oggetto concerne atti che producono effetti economico-finanziari inseriti in motivati piani di campionamento. Ciò porta ad escludere la responsabilità discendente da atti non soggetti a controllo, se quest'ultimo, comunque, è stato effettuato in maniera diligente sulla complessiva attività amministrativa dell'ente locale.

**Corte dei conti, SGR Toscana, sentenza n. 187/2015:** l'istituto bancario cassiere, i revisori contabili e i dirigenti dell'ente locale sono responsabili per il danno erariale causato dall'economista che, da anni, sottraeva denaro attraverso l'emissione di falsi mandati di pagamento, per la carente azione di controllo che non aveva rilevato alcuna anomalia nella contabilità, pur caratterizzata da rilevanti irregolarità, nonché nel non aver eseguito, per più di due anni, le dovute verifiche di cassa.

**Corte dei conti, SGR Toscana, sentenza n. 113/2010:** responsabilità per aver emesso parere favorevole al pagamento di un debito fuori bilancio a beneficio di un soggetto non avente diritto;

**Corte dei conti, SGR Sicilia, sentenza n. 2171/2009:** responsabilità per aver emesso parere favorevole alla sottoscrizione di un contratto decentrato integrativo contenente previsioni *contra legem*; in appello (Corte dei conti, SGR App. Sicilia, n. 375/2011), la sentenza è stata riformata sul presupposto dell'assenza di colpa grave, dal momento che i revisori avevano reso il parere favorevole richiesto, sulla base delle attestazioni positive contenute nella relazione illustrativa del dirigente.

**Corte dei conti, SGR Marche, sentenza n. 163/2010:** sussiste la colpa grave dei revisori per omesso controllo nella regolare tenuta della contabilità, in relazione al mancato versamento delle entrate riscosse dall'economista;

**Corte dei conti, SGR Veneto, sentenza n. 126/2011:** esclude la responsabilità dell'organo di revisione in relazione all'illegittimo incremento dell'indennità di funzione degli amministratori comunali, sulla premessa che le competenze dell'organo rilevano in ipotesi di attestazione di regolarità dei consuntivi o di mancata tempestiva denuncia di fatti dannosi, di cui l'organo venga a conoscenza. Pertanto, ai fini del concorso nell'illecito, occorre allegare e provare che il medesimo organo, richiesto in merito, abbia avallato l'illegittima interpretazione.

## Le responsabilità da dissesto

### Art. 248, comma 5-bis, d.lgs. n. 267/2000.

Fermo restando quanto previsto dall'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, 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. **La Corte dei conti trasmette l'esito dell'accertamento anche all'ordine professionale di appartenenza** dei revisori per valutazioni inerenti all'eventuale avvio di procedimenti disciplinari, **nonché al Ministero dell'interno per la conseguente sospensione dall'elenco** di cui all'articolo 16, comma 25, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148. Ai medesimi soggetti, ove ritenuti responsabili, le sezioni giurisdizionali regionali della Corte dei conti irrogano una **sanzione pecuniaria** pari ad un minimo di cinque e fino ad un massimo di venti volte la retribuzione mensile lorda dovuta al momento di commissione della violazione.

### In giurisprudenza, per la responsabilità da dissesto:

**Corte conti, SSRR in sede giurisdizionale, sentenza n. 4/2022.** Con il rito sanzionatorio previsto dagli artt. 133 e ss. del d.lgs. n. 267/2000 si può valutare l'applicazione delle sanzioni pecuniarie previste dai co. 5 e 5-bis dell'art. 248 del d.lgs n. 267/2000, nonché i presupposti di fatto che determinano le connesse misure interdittive, costituenti ulteriore effetto giuridico della condotta sanzionata.

**Corte conti, Sezione giurisdizionale per il Piemonte, sentenza n. 67/2015** aveva affermato (sentenza emessa in ragione della previgente formulazione dell'art. 248, commi 5 e 5-bis, del TUEL) che il nesso di derivazione, in virtù di quanto manifestato dal legislatore con l'utilizzo delle parole "diretta conseguenza", "non può che essere immediato ed esclusivo o, comunque, assolutamente e palesemente preponderante" rispetto all'avvenuta dichiarazione di dissesto, "nel senso che le azioni od omissioni imputabili agli amministratori devono costituire, in concreto, la causa unica o di gran lunga prevalente dello stesso". La disposizione normativa imponeva alla Procura contabile l'onere di fornire una puntuale e dettagliata

ricostruzione dalla quale far emergere elementi chiari, univoci ed inoppugnabili relativamente all'addebito, in termini causalistici, del dissesto finanziario a specifiche condotte dei convenuti, tenendo in adeguata considerazione anche i rapporti di valore tra danno erariale cagionato dagli amministratori ed ammontare complessivo del debito e del disavanzo gravante sull'ente locale.

**Corte conti, Sezione giurisdizionale per la Calabria, sentenza n. 122/2021**, ha ritenuto che il previo accertamento di una ordinaria responsabilità per danni non sia presupposto della responsabilità sanzionatoria da dissesto, essendo sufficiente la prova di aver contribuito al dissesto, da cui discende l'applicazione delle sanzioni interdittive ivi previste.

**Corte conti, Sezione giurisdizionale per la Calabria, sentenza n. 215/2021** ha sottolineato come l'art. 248, comma 5, TUEL, nel testo vigente, prevede una fattispecie tipizzata di responsabilità sanzionatoria da dissesto, autonoma anche sotto il profilo procedurale (con *dies a quo* della prescrizione da individuare nella data della dichiarazione di dissesto, che costituisce l'evento di danno), non essendo più previsto un rapporto di necessaria pregiudizialità con una previa sentenza di condanna per ordinaria responsabilità amministrativa.

**Corte conti, sez. giur. Calabria, decreto n. 3/2021**, decorrenza termine quinquennale di prescrizione da dichiarazione di dissesto ex art. 246 TUEL;

**Corte conti, sez. giur. Abruzzo, decreto n. 2/2021**, su presupposti per responsabilità sanzionatoria da dissesto;

**Corte conti, sez. giur. Sicilia sentenza n. 482/2021**, su sanzioni a carico degli ex amministratori per corresponsabilità nel dissesto di un comune.

#### **Per una ipotesi di responsabilità penale:**

**Cassazione, sentenza n. 33843/2018** (**configura il reato di falso ideologico** la condotta del revisore dei conti di un ente locale che, in qualità di pubblico ufficiale, non ha adeguatamente vigilato sui bilanci consuntivi e preventivi, fornendo pareri positivi nelle proprie relazioni, nonostante gravi e reiterati artifici ed errori contabili, che alteravano e dissimulavano la reale consistenza della crisi finanziaria dell'ente).