

**IL COLLEGIO DEI REVISORI  
E LE FUNZIONI DI CONTROLLO  
DELLA CORTE DEI CONTI  
(LA RELAZIONE DA INVIARE SUL  
BILANCIO DI PREVISIONE E SUL  
CONTO CONSUNTIVO)**

**Torino, 22 maggio 2008**

**Giuseppe Maria Mezzapesa**

# Schema della relazione:

- Descrizione del controllo ex articolo 1, commi 166 e ss. della finanziaria 2006, secondo le norme e le linee guida della Corte dei conti;
- Obblighi e responsabilità del collegio dei revisori;
- Fondamento ed inquadramento sistematico di questo controllo;
- Impatto sulla posizione istituzionale del collegio dei revisori.

## Controllo ex articolo 1, commi 166 e ss. della finanziaria 2006

L'art. 1, commi 166 e ss, della legge n. 266/2005 (legge finanziaria 2006) stabilisce, con disposizione di carattere permanente, che, ai fini di tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali devono inviare alle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione ed una relazione sul rendiconto delle province e dei comuni.

## Punti fondamentali della previsione normativa:

- viene stabilito un rapporto diretto fra gli organi di revisione degli enti locali e le Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti;
- l'attività di verifica si inserisce nel contesto del controllo di regolarità amministrativo-contabile (audit contabile);
- la Corte dei conti definisce i criteri e le linee guida ai quali devono attenersi gli organi di revisione nella predisposizione delle relazioni;

- contenuto minimo obbligatorio delle relazioni:
  - verifica del rispetto del patto di stabilità;
  - verifica del rispetto del limite posto dall'art. 119, ultimo comma, della Costituzione sul ricorso all'indebitamento;
  - segnalazione di “ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione”.
- in caso di comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o del mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, le Sezioni regionali, all'esito del controllo emettono specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive.

## Le linee guida della Sezione Autonomie della Corte dei conti

- La Sezione Autonomie della Corte ha emanato varie linee guida per l'attuazione di queste disposizioni (a partire da quelle recate nella delibera n. 6/AUT/2006) in cui sono stati precisati contenuti e modalità del controllo.
- Le linee guida sono corredate da questionari che gli organi di revisione devono compilare, distinti per province, comuni con più di 5000 abitanti e comuni con minore popolazione (in forma semplificata).

## Le linee guida della Sezione Autonomie della Corte dei conti

- I questionari predisposti dalla Corte dei conti sono stati redatti, rispettivamente, per il bilancio ed il rendiconto, tenendo conto delle disposizioni per gli enti locali, contenute nelle finanziarie di ciascun anno. I questionari sono divisi in due sezioni: nella sezione prima, alcune domande preliminari per permettere all'Organo di revisione di segnalare immediatamente i dati contabili dai quali emergano pericoli per l'equilibrio del bilancio; nella sezione seconda dei questionari si tende a verificare aspetti essenziali della gestione finanziaria risultanti dal bilancio di previsione o dal rendiconto,
- Il contenuto minimo obbligatorio previsto dalla legge può comunque essere integrato, su richiesta delle Sezioni regionali o su iniziativa dei revisori, con elementi di informazione significativi.

## OGGETTO DEL CONTROLLO E CONTENUTO DELLE RELAZIONI:

- i dati contenuti nelle relazioni sono finalizzati ad illustrare lo stato degli equilibri e dei vincoli di bilancio nonché il raggiungimento degli obiettivi di finanza pubblica, non vi rientrano invece i generici riferimenti a disfunzioni gestionali in termini di efficienza amministrativa;
- l'orientamento della Corte è comunque nel senso di non limitarsi alla verifica del rispetto formale delle norme relative all'esposizione contabile, ma di porre attenzione anche ai profili sostanziali che possono minacciare la “sana gestione finanziaria”;

- “gravi irregolarità” sono per definizione il mancato rispetto del patto di stabilità e del vincolo all’indebitamento;
- inoltre le “gravi irregolarità contabili” attengono alle “questioni strettamente finanziarie e contabili e di rilievo tale da mettere in forse l’equilibrio di bilancio e non consentire all’Ente di concorrere alla realizzazione degli obiettivi generali della finanza pubblica” (anche a prescindere dal formale conseguimento degli equilibri in bilancio, del formale rispetto del patto di stabilità o dei limiti all’indebitamento);

## Le linee guida della Sezione Autonomie della Corte dei conti

### ■ esempi:

- errata collocazione contabile di alcune poste strategicamente rilevanti (oneri di urbanizzazione, proventi contravvenzionali etc.);
- quantificazione di entrate in misura ripetutamente rivelatasi esuberante nei precedenti esercizi;
- conservazione di residui attivi di dubbia esigibilità;
- decisivo ricorso a poste di non ripetibile utilizzazione (avanzo di amministrazione, entrate straordinarie, indebitamento etc.);
- presenza di oneri sommersi derivanti, ad esempio, dalla gestione di società partecipate (aziende o istituzioni), o resi altrimenti sintomaticamente probabili dall'emergere di cospicui debiti fuori bilancio”;
- pratiche di indebitamento indirettamente dirette a finanziare spese correnti.

## MISURE PROCEDURALI ED ESITO DEL CONTROLLO:

- Le relazioni dei revisori avviano un procedimento di controllo che non prevede specifiche misure, quali l'annullamento degli atti irregolari, ma può concludersi con una specifica pronuncia della Sezione di controllo.
- Le pronunce delle Sezioni sono emanate secondo i principi propri dell'attività di controllo della Corte dei conti, previo contraddittorio con l'amministrazione, ed hanno come destinatari esclusivi i consigli comunali o provinciali.
- Esse hanno lo scopo di sollecitare "le necessarie misure correttive" delle irregolarità segnalate che sono rimesse agli organi degli stessi enti che devono rimuovere gli atti irregolari e sanare i comportamenti che rischiano di compromettere la salute finanziaria dell'ente, secondo le segnalazioni dell'organo di revisione.

## Le linee guida della Sezione Autonomie della Corte dei conti

- Le misure correttive adottate dagli enti locali si caratterizzano non quale mera ottemperanza alle osservazioni della Corte, bensì come autonoma ricerca di autocorrezione della pratica contabile nell'alveo delle alternative consentite dal ripristino e dall'osservanza delle regole disattese.
- Alle Sezioni regionali spetta anche il compito di vigilare sull'applicazione delle misure correttive di pertinenza degli enti locali, in ordine alle disfunzioni eventualmente rilevate. E' da ritenere che l'eventuale inerzia di questi ultimi comporti la legittimazione delle Sezioni ad adottare una nuova pronuncia dichiarativa della assenza dell'azione di risanamento prevista dall'articolo 1, comma 168, della legge n. 266/05.

# Obblighi e responsabilità del collegio dei revisori

- Gli obblighi del collegio dei revisori:
  - le relazioni dei revisori dei conti su preventivo e consuntivo devono essere differenziate da quelle indirizzate agli organi rappresentativi degli Enti ai sensi dell'articolo 239 del TUEL;
  - le relazioni devono essere redatte rispettando le linee guida ed i questionari predisposti dalla Corte dei conti;
  - i revisori possono comunque proficuamente accompagnare le segnalazioni effettuate, o alcune di esse, con l'esposizione di elementi di informazione aggiuntivi;
  - devono riscontrare le ulteriori richieste delle Sezioni regionali;
  - il tutto nel rispetto dei principi di correttezza e trasparenza.

- Inadempienze del collegio dei revisori:
  - l'omissione dall'invio delle relazioni ostacola l'esercizio del controllo della Corte dei conti, con conseguente responsabilità a carico dell'organo inadempiente. Le Sezioni regionali sono tenute ad invitare gli organi di revisione inadempienti a provvedere entro un breve termine, trascorso il quale, segnalano l'omissione al consiglio comunale o provinciale per l'eventuale revoca del revisore, ai sensi dell'articolo 235, comma 2, del T.U.E.L. 18 agosto 2000, n. 267;
  - anche il ritardo nell'invio delle relazioni ostacola l'esercizio del controllo della Corte dei conti e potrebbe essere sanzionato (per il bilancio di previsione si ricorda il termine di cui all'articolo 175, comma 3, del TUEL per le variazioni al bilancio di previsione);
  - infine l'attività di controllo della Corte può trovare ostacolo nell'invio di dati non corretti.

# Fondamento ed inquadramento sistematico

- Rilevanza dei controlli esterni rispetto alla gestione degli enti locali:
  - presenza necessaria e non alternativa ai controlli interni. La presenza di controlli esterni può supplire a quella mancanza di stimoli di mercato necessari a rendere esplicito negli enti locali il bisogno di controlli interni ed a renderne effettivo il loro funzionamento. I controlli esterni rendono effettivo il dispiegarsi di quelli esterni, e quelli interni vengono utilizzati per effettuare gli esterni;
  - la Corte dei conti con il complesso delle sue le sue competenze in materia di controllo di regolarità contabile e finanziaria e di controllo sulla gestione è dunque chiamata a svolgere questa funzione di elemento di mercato.

## Fondamento ed inquadramento sistematico

- **Compatibilità del controllo esterno con le istanze autonomistiche:**
  - la funzione di controllo esterno si giustifica con le esigenze di coordinamento della finanza pubblica;
  - il coordinamento include insieme alle regole finali che pongono obiettivi, regole strumentali fra le quali quelle che regolano il controllo;
  - la Corte Costituzionale, se con riferimento ai vincoli gestionali, ha posto un chiaro segnale a favore del riconoscimento dell'autonomia degli enti territoriali (sentenza n. 417 del 2005 contro vincoli puntuali di spesa e a favore di soli vincoli di principio alle politiche di bilancio), con riguardo agli obblighi informativi ha ritenuto sempre prevalente l'esigenza di garantire il coordinamento della finanza pubblica anche alla luce dei vincoli comunitari (orientamento consolidato della Corte Costituzionale: sentenze n. 422 e 961 del 1988, sentenza n. 29 del 1995 con persistente valenza di riferimento, e le sentenze successive alla riforma del titolo V, quali la n. 267 del 2006 e la n. 179 del 2007).

- Fondamento e legittimità costituzionale del controllo ex art. 1, comma 166 della finanziaria 2006 (sentenza della Corte costituzionale n. 179 del 2007):

- la norma è in linea con il precedente assetto normativo in quanto sviluppa il quadro delle misure necessarie a garantire la stabilità dei bilanci, nonché il rispetto del patto di stabilità interno, già previsti all'art. 7 della legge n. 131 del 2003, e affonda le sue radici nel controllo sulla gestione finanziaria sui bilanci pubblici affidata alla Corte dei conti (antecedente storico per gli enti locali il d.l. 786 del 1981), integrando una disposizione già contenuta all'art. 3 comma 4, della legge n. 20 del 1994 secondo la quale alla Corte spetta il controllo finanziario sui bilanci pubblici;

## Fondamento ed inquadramento sistematico

- la norma è coerente con la precedente giurisprudenza costituzionale:
  - si ribadisce che la generale funzione referente della Corte risponde ad esigenze di coordinamento della finanza pubblica;
  - si legittimano controlli ulteriori rispetto a quelli già previsti in Costituzione se fondati su principi costituzionali (quale fondamento costituzionale prioritario del controllo sulla gestione finanziaria è indicato l'articolo 100 della Costituzione, interpretato in chiave evolutiva, ovvero non più riferito al solo Ente-Stato, ma a tutti gli enti che costituiscono il bilancio della finanza pubblica).
  - il nuovo modello di controllo sulla gestione, come già quello delineato dalla legge n. 20 del 1994, non è ritenuto esercizio di un potere contrapposto alle autonomie locali, ma una competenza riposta in un organo terzo quale la Corte dei Conti che assume la veste di organo ausiliario dello Stato comunità, con lo scopo di svolgere un controllo di tipo collaborativo al servizio delle amministrazioni controllate e volto ad indurre processi di autocorrezione.

## Fondamento ed inquadramento sistematico

- in particolare si precisa che:
  - un controllo di tipo collaborativo può attuarsi anche con riguardo a un controllo ascrivibile alla categoria del riesame di legalità e regolarità, da attuarsi in una prospettiva però non più statica (come era il tradizionale controllo di legalità e regolarità), ma dinamica, volta a finalizzare il confronto tra fattispecie e parametro normativo all'adozione di effettive misure correttive (esito non è più un annullamento o comunque una sanzione, ma una segnalazione che, senza invadere le competenze amministrative degli enti, stimoli l'adozione di misure correttive);
  - questo controllo si differenzia da quello sulla gestionale in senso stretto, ma a questo è complementare, concorrendo a dare una visione unitaria sulla finanza pubblica, ai fini della tutela dell'equilibrio finanziario e dell'osservanza del patto di stabilità interno;

- **Controllo collaborativo (approfondimenti):**
  - le caratteristiche del controllo collaborativo persistono nonostante i tempi ed i modi previsti per questo tipo di controllo (eventuali pronunce è previsto che facciano seguito all'approvazione del bilancio o del consuntivo da parte dei consigli, con la possibilità di discordanze e contraddizioni con quanto già deliberato dai consigli comunali e provinciali);
    - il carattere collaborativo del controllo è più evidente quando si svolge sul bilancio preventivo, suscettibile di essere variato anche dopo la sua approvazione (e nella prassi alle segnalazioni di mancato rispetto del patto di stabilità in sede di previsione di bilancio hanno fatto seguito variazioni di bilancio),
    - non è estraneo anche al controllo sui rendiconti (ove non è più possibile intervenire per modificare un atto contabile divenuto definitivo nella rappresentazione di una gestione già svolta in maniera irregolare) in quanto le pronunce possono indurre l'Ente a seguire in futuro percorsi di risanamento imposti dalla legge o dai principi di sana gestione.

- Si segnalano le ultime modifiche normative dirette a valorizzare l'esito del controllo collaborativo sulla gestione della Corte dei conti:
  - art. 1, comma 172, della finanziaria 2006: si pone un termine di 6 mesi per dare riscontro alle relazioni della Corte;
  - art. 3, comma 64, della finanziaria 2008: l'amministrazione che non intenda adeguarsi ai rilievi della Corte all'esito dei controlli sulle gestioni di entrate e spese ex art. 3 della legge 20 del 1994, deve motivare per iscritto le proprie ragioni entro 30 giorni dalla ricezione dei rilievi dandone comunicazione ai presidenti di Camere, CDM, Corte.

# IL COLLEGIO DEI REVISORI

- Valorizzazione del collegio dei revisori:
  - le previsioni della finanziaria 2006 si inseriscono in un contesto già inteso a valorizzare i raccordi fra controlli esterni e controlli interni, in ragione del coordinamento del sistema di finanzia pubblica, riconoscendo in questi ultimi un imprescindibile canale informativo dell'amministrazione centrale o dell'organo di controllo a fini di controllo e monitoraggio degli andamenti di finanza pubblica (vedi: l'art. 198 – bis del TUEL, - aggiunto dall'art.1 del DL n. 168/2004 che ha previsto la trasmissione dell'esito del controllo di gestione di cui agli articoli 196, 197 e 198, anche alla Corte dei conti (Norma costituzionalmente legittima proprio in nome della finalità del coordinamento finanziario, cfr. sentenza C. Cost. n. 417/2005);
  - si rafforza il rapporto tra collegio dei revisori e Corte dei conti al fine di consentire a quest'ultima un controllo di regolarità contabile e finanziaria sugli enti locali, diversamente non attuabile, facendo leva sui doveri di verifica già esistenti in capo ai collegi dei revisori;

## IL COLLEGIO DEI REVISORI

- Pertanto vengono create importanti sinergie tra revisori e Corte dei conti per rendere efficace ed effettivamente esteso l'audit a tutti gli enti locali. Sinergie che appaiono ancor più utili e necessarie ove si ha mente la correlazione esistente tra tenuta degli equilibri finanziari e efficienza delle gestioni.
- Da ultimo l'art. 3, dal comma 65 della finanziaria 2008, ha ulteriormente rafforzato il rapporto fra collegio dei revisori e Corte de conti. Ha infatti modificato l'art. 3, comma 4 della legge n. 20 del 1994, per precisare che la Corte dei conti definisce annualmente i programmi e i criteri di riferimento del controllo “anche tenendo conto, ai fini di referto per il coordinamento del sistema di finanza pubblica, delle relazioni redatte dagli organi, collegiali o monocratici, che esercitano funzioni di controllo o vigilanza su amministrazioni, enti pubblici, autorità amministrative indipendenti o società a prevalente capitale pubblico”

## IL COLLEGIO DEI REVISORI

- Questa evoluzione delle competenze e del ruolo del collegio dei revisori ha inciso sulla sua posizione istituzionale:
  - la scarsa chiarezza sulla natura istituzionale del collegio dei revisori è dovuta ad un complesso di previsioni che li vedono al servizio: di un organo dello Stato comunità (la Corte); ma anche di rappresentanti dello Stato persona (Ministero degli interni e Mef per quanto riguarda il rispetto del patto di stabilità interno). Si assiste a un fenomeno che vede un organo di controllo interno sempre più sottratto all'ente di riferimento per partecipare a forme di controllo in favore di organi di controllo esterni dello Stato comunità o dello Stato persona, in nome di legittime esigenze di coordinamento della finanza pubblica;
  - risulta inoltre contestualmente rafforzata la sua posizione rispetto all'organo consigliere di riferimento. Tale rafforzamento deriva dall'aver trovato nelle Sezioni regionali di controllo una possibile sponda alle risultanze del proprio controllo. Il Collegio rafforza l'esito dei propri controlli rimasti disattesi, attraverso l'autorevolezza di un organo di controllo esterno quale la Corte di conti;

## IL COLLEGIO DEI REVISORI

- la finanziaria 2006 ha introdotto un ulteriore elemento di forte novità nel rapporto fra collegio dei revisori e Corte e nei rapporti fra controlli interni ed esterni in generale: si consente alla Corte di utilizzare “l’attività dei collegi dei revisori” (non “l’esito di altri controlli”, come già per la legge 20 del 1994, con riguardo ai controlli interni), secondo linee guida redatte dalla stessa Corte.