



*Ministero del Tesoro*

RAGIONERIA GENERALE DELLO STATO  
ISPETTORATO GENERALE DI FINANZA

Divisione III  
Prot. n. 105978

Circolare n. 5

Roma, 21 gennaio 1997

Ai Revisori dei Conti  
in rappresentanza del Tesoro  
presso gli Enti Pubblici

Ai Dirigenti dei Servizi  
Ispettivi di Finanza

OGGETTO: *Circolare - Vademecum per la revisione amministrativo-contabile negli Enti Pubblici.*

### PREMESSA

*La Ragioneria generale dello Stato, conscia dell'importanza che riveste il regolare andamento delle gestioni degli Enti pubblici anche ai fini del coordinamento della finanza pubblica, ha nel tempo impartito, con proprie circolari, apposite istruzioni circa gli adempimenti fondamentali cui le SS.LL. sono tenute nell'espletamento delle funzioni di riscontro, quali rappresentanti del Tesoro in seno ai collegi sindacali o di revisione di Enti pubblici, Istituzioni, società, etc....*

*Con tali istruzioni si sono voluti evitare difformità di interventi e di comportamenti nonché eliminare eventuali carenze che potrebbero ostacolare il proficuo assolvimento della specifica funzione di vigilanza attribuita a questa Amministrazione dall'art. 3 della legge 1037/1939 in materia di riassunzione e coordinamento dei risultati delle attività sindacali o di revisione. Siffatta vigilanza si fonda prevalentemente sul flusso di notizie provenienti dai Collegi dei Revisori dei conti contenute nei relativi verbali di cui va ancora una volta ribadito l'eccezionale rilievo, sia come formalizzazione dell'attività svolta sia ai fini del controllo-conoscenza che contraddistingue i compiti della Ragioneria generale dello Stato.*

*Lo stratificarsi nel tempo delle suddette istruzioni ha fatto emergere l'esigenza di una più organica articolazione della materia attraverso la raccolta delle varie disposizioni in un unico testo, allo scopo di fornire uno strumento di immediata ed agevole consultazione. Con l'occasione si è proceduto ad ampliare ed arricchire il testo medesimo con ulteriori disposizioni introducendo, tra l'altro, riferimenti giurisprudenziali da cui cogliere spunti per una più proficua attività revisionale.*

*Il documento, pertanto, ha assunto le caratteristiche di un insieme di principi di comportamento del Revisore designato dal Ministro del Tesoro*

*e, auspicabilmente, del modo di agire degli organi interni di riscontro degli Enti pubblici anche al fine di migliorare la qualità della revisione amministrativo-contabile. Tali principi mirano ad integrare gli ordinamenti degli Enti in rassegna, eventualmente potranno completarli, ma mai potranno disporre in maniera diversa da quegli ordinamenti medesimi.*

*Questo documento, inoltre, reca in appendice lo schema di regolamento di amministrazione e contabilità degli Enti pubblici non economici regolati dalla legge n. 70/1975, noto come «696 bis» essendo destinato a sostituire, al termine del suo lungo iter, il decreto Presidente Repubblica 696/1979. Da questo schema, frutto di una lunga ed accurata attività dell'Ispettorato generale di finanza della Ragioneria generale dello Stato, i Revisori dei conti potranno trarre ulteriori spunti ed indicazioni per il miglior espletamento del loro delicato incarico.*

*Prima di entrare nel vivo del documento, articolato in otto parti, corredato da avvertenze, numerosi allegati ed appendici, per una più organica esposizione dei vari argomenti, ai Revisori dei conti vengono sottoposte le seguenti riflessioni:*

*– l'attività in rassegna deve assumere le caratteristiche della collaborazione qualificata prestata agli uffici amministrativi ed agli organi deliberanti dell'Ente ai fini del buon andamento della gestione; ciò sia perchè il Revisore è parte di un organo dell'Ente, legislativamente o statutariamente previsto, sia perchè la funzione del controllo è tanto più efficace quanto più è stata preceduta dall'attività di collaborazione;*

*– il Collegio dei Revisori dei conti, o organo equipollente, deve improntare la propria azione a criteri di programmazione, esaltando le professionalità di quanti compongono il Collegio medesimo e rifuggendo dalla pedissequa e stanca ripetizione, nel tempo, di monotoni atti di accertamento. La programmazione deve ricomprendere anche la scelta ragionata del campione tutte le volte che si procederà ad accertamenti con il metodo che porta quel nome;*

*– il Collegio dei Revisori, od organo equipollente, coordina la propria attività con quella degli altri organismi di controllo interni o esterni all'Ente («Internal auditors Audit Committees», servizi di controllo interno o nuclei di valutazione ex art. 20 decreto legislativo n. 29/1993, società di revisione e certificazione, Magistrati della Corte dei conti addetti al controllo etc.) ove esistenti od officiati di operare, al fine di esaltare l'attività revisionale evitando ridondanze, duplicazioni e sprechi; lo «spessore» dell'attività di altri organismi di controllo deve influenzare quello dell'attività del Collegio che qui interessa;*

*– i Revisori indirizzano la propria attività soprattutto nelle aree tradizionalmente, anche se a torto, poco controllate quali, ad esempio: a) i comportamenti omissivi, spesso caratterizzanti le pp. AA (il «non fare» della p.A.) che talvolta non soggiacciono al sindacato in quanto non produt-*

tivi di atti, essendo consuetamente l'atto oggetto preferenziale del controllo; b) la gestione dei beni, l'attività dei consegnatari, dei magazzinieri ed i correlativi passaggi di consegna, essendo in genere «preferite», da parte dei controllori, le gestioni finanziarie; c) il più proficuo conseguimento delle entrate e delle risorse proprie dell'Ente pubblico, indirizzandosi i controlli tradizionali più sul versante delle spese che su quello delle entrate;

– va rispettata la centralità della figura del Presidente del Collegio, gravando su di lui la non lieve responsabilità della funzionalità dell'organo interno di controllo; sarà il Presidente, pertanto, a convocare i Revisori, a incitarli o frenarli a seconda dei casi, a premere su quanti si dimostrino poco solleciti nell'intervenire alle adunanze o ad operare come singoli o collegialmente, a ricevere gli atti trasmessi al Collegio, a conservare i documenti a quello pertinenti, etc.;

– il Revisore dei conti designato o nominato in rappresentanza del tesoro non può prescindere dai legami col proprio Dicastero<sup>1</sup> ma, al contrario, con l'invio dei bilanci e dei verbali del Collegio di cui è componente deve mettere questa Amministrazione vigilante in grado di svolgere la propria azione di coordinamento della finanza pubblica basata sulla conoscenza della dinamica e delle patologie di tale finanza<sup>2</sup>;

– il medesimo Revisore dovrà, sollecitamente fornire, all'occorrenza, elementi conoscitivi sull'attività dell'Ente o su singoli aspetti di gestione in occasione di specifiche richieste a lui trasmesse da questa Amministrazione quali, ad esempio, quelle formulate a seguito di interrogazioni parlamentari, etc.;

– il rapporto di cui ai punti precedenti va inteso, ovviamente, in senso biunivoco dovendo l'Amministrazione vigilante curare l'aggiornamento dei propri Revisori esaltandone la professionalità e corrispondendo alle richieste di chiarimenti ed alla formulazione di quesiti avanzati da questi ultimi;

– il Revisore si astiene dal fornire all'Ente cui è applicato prestazioni diverse da quelle dovute per la carica rivestita.

Questi orientamenti sono posti anche all'attenzione dei Dirigenti dei Servizi ispettivi di finanza che ne terranno conto — in quanto applicabili — nel corso delle verifiche amministrativo-contabili presso gli Enti pubblici, disposte da questa Amministrazione.

---

<sup>1</sup> DDL Ciampi in via di perfezionamento prevede la fusione dei Ministeri del Tesoro e del Bilancio e della Programmazione economica nell'unico Ministero del tesoro e del bilancio.

<sup>2</sup> È opportuno ricordare che la legge n. 1037/1939 affida all'Ispettorato generale di finanza, secondo le disposizioni del Ragioniere generale dello Stato, il compito: di «accertare il regolare adempimento delle funzioni sindacali e di revisione presso enti, istituti o società, da parte dei designati dal Ministero del tesoro ed a riassumerne e coordinarne i risultati» (art. 3, co. 4, n. 4); di «suggerire i provvedimenti dai quali possa derivare economia nella gestione del bilancio» sulla base «degli accertamenti compiuti» (art. 7); di presentare annualmente al Ragioniere generale dello Stato una relazione sul lavoro compiuto che è comunicata al Ministro del tesoro con le eventuali osservazioni del medesimo Ragioniere generale (art. 8).

# PARTE PRIMA

## REVISIONE AMMINISTRATIVO-CONTABILE

### 1.1. *Generalità.*

L'azione di controllo dei Revisori deve riguardare l'esame degli atti di amministrazione dell'Ente sia sotto il profilo della legittimità sia sotto quello della proficuità economico-finanziaria.

Al riguardo deve segnalare che gli Enti pubblici istituzionali, limitatamente alle attività commerciali da essi svolte, devono osservare le norme fiscali concernenti la tenuta dei libri e registri obbligatori e le relative formalità<sup>3</sup>.

Circa le modalità di svolgimento dell'attività di riscontro si suggerisce di procedere preliminarmente all'accertamento dell'esistenza dei libri contabili e degli altri registri appresso indicati e del modo in cui sono tenuti in ordine, aggiornati e opportunamente vidimati:

- registro degli inventari;
- giornale di cassa;
- partitari degli accertamenti, degli impegni e dei residui;
- registro di magazzino;
- libro dei verbali del Collegio dei Revisori o organo equipollente;
- libro dei verbali del Consiglio di Amministrazione e/o di altro organo legislativamente o statutariamente previsto;
- registro dei contratti;
- registri IVA;
- ogni altro registro che la gestione amministrativa dell'Ente potrà richiedere o previsto dall'ordinamento dell'ente medesimo.

I Revisori sono tenuti, pertanto, a verificare la tenuta dei libri e dei registri obbligatori sotto il profilo della legalità, cioè della conformità all'ordinamento giuridico e alla regolarità amministrativo-contabile.

---

<sup>3</sup> L'art. 3, co. 186 e 187 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 («Collegato» alla finanziaria) dispone il riordino della disciplina tributaria degli enti c.d. «non commerciali» e, dunque, anche degli enti pubblici non economici che svolgono attività commerciale.

Ciò premesso, le SS.LL. nell'articolare la funzione di controllo avranno cura di adempiere ai compiti sotto indicati, tenendo presente che le concrete modalità di esercizio del controllo rimangono comunque affidate al consapevole apprezzamento di ciascun Revisore:

- controllo degli atti di gestione considerati sotto il profilo della legittimità, ossia della conformità alla legge, nonché della proficuità economico-finanziaria;
- accertamento della regolare tenuta della contabilità e dell'idoneità dell'impianto contabile a rappresentare in maniera veritiera e corretta la gestione;
- verifica della cassa, dei valori e dei titoli nonché della cassa interna e di eventuali conti correnti postali;
- esame delle reversali e dei mandati sia sotto l'aspetto formale che dei documenti giustificativi;
- accertamento della corretta liquidazione delle retribuzioni al personale e del regolare versamento dei contributi previdenziali, assistenziali ed erariali;
- verifica dei registri degli inventari;
- verifica dei registri IVA e accertamento del regolare adempimento degli obblighi fiscali;
- verifica delle giacenze di magazzino poste a confronto con la contabilità che ne rileva i movimenti;
- verifica del registro dei contratti e dell'esatta applicazione delle procedure contrattuali;
- verifica della regolare tenuta del libro delle riunioni degli organi collegiali;
- esame dei bilanci preventivi, relative variazioni e dei conti consuntivi;
- accertamento dell'avvenuta istituzione dei servizi di controllo interno o dei nuclei di valutazione disciplinati dall'art. 20 del decreto legislativo n. 29/1993 e verifica del loro funzionamento e del grado di efficacia nel perseguimento dei compiti loro assegnati, in particolare allacciando con siffatti organismi proficui rapporti di coordinamento e collaborazione.

In relazione agli adempimenti sopra elencati vengono di seguito illustrate le modalità procedurali e forniti suggerimenti su alcune peculiarità dell'azione di controllo e di coordinamento con altri controlli all'interno dell'ente pubblico, ove esistenti.

## **1.2. *Verifica di cassa generale.***

Innanzitutto è necessario prendere visione della apposita convenzione deliberata dall'organo di vertice e stipulata con la banca che svolge il servizio di cassa o di tesoreria.

L'art. 2403 del codice civile, cui può farsi riferimento, ove non sia diversamente stabilito nei singoli ordinamenti degli enti, nello stabilire i doveri dell'organo interno di controllo, al secondo comma, dispone «Il Collegio sindacale deve altresì accertare almeno ogni trimestre la consistenza di cassa e l'esistenza dei valori e dei titoli...».

La «verifica di cassa» dunque è un atto dovuto che in uno con gli altri compiti affidati al Collegio sindacale (controllo sulla gestione, vigilanza sull'osservanza della legge e dei regolamenti, accertamento della regolare tenuta della contabilità e della corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili, partecipazione alle sedute degli organi collegiali, coordinamento con il servizio di controllo interno o nucleo di valutazione, etc.) contribuisce, da un lato, ad assicurare un'efficiente vigilanza sulla gestione degli Enti pubblici e, dall'altro, a sollevare i Sindaci o Revisori da eventuali responsabilità qualora da comportamenti omissivi ad essi imputabili scaturisse un danno che si sarebbe potuto evitare se «avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica» (può farsi, qui, riferimento all'art. 2407 codice civile).

In punto si richiama l'attenzione delle SS.LL. su taluni aspetti metodologici da porre in essere per l'accertamento della consistenza di cassa degli Enti ed organismi pubblici assoggettati alla normativa recata dalla legge n. 720 del 29 ottobre 1984 e successive modificazioni ed integrazioni (sistema della tesoreria unica), atteso che il regime giuscontabilistico fissato dai decreti ministeriali a tal uopo emanati, disciplina i rapporti con le Tesorerie dello Stato in relazione alla tabella di ascrizione dei singoli enti o organismi pubblici (Tabella «A» e Tabella «B» annesse alla legge n. 720/1984, modificate con successivi D.P.C.M. - v. all. n. 1), come di seguito viene brevemente accennato.

Le SS.LL. terranno altresì presenti le ulteriori restrizioni, introdotte dall'art. 3, comma 214 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (collegato alla finanziaria 1997) nonché dall'art. 8, comma 3, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669 (norme a completamento della manovra finanziaria), circa l'utilizzo delle disponibilità liquide degli enti pubblici.

#### **a) Sistema della tesoreria unica.**

**Enti ed organismi pubblici compresi nella Tabella «A» (decreto ministeriale 26 luglio 1985 decreto ministeriale 22 novembre 1985 e decreto ministeriale 8 settembre 1989, - Circolare Ministero tesoro del 10 febbraio 1990, n. 1976, vedi allegato 2).**

Ai sensi della normativa sulla Tesoreria Unica deve essere aperta — a cura degli Enti compresi nella Tabella «A» — presso la Banca d'Italia

---(Sezione di tesoreria provinciale dello Stato) appositamente contabilità speciale dove affluiscono tutte le entrate proprie degli Enti e quelle provenienti dal bilancio dello Stato: le prime vengono registrate nella contabilità speciale fruttifera, le seconde in quelle infruttifera.

A norma dell'art. 1, co. 1 della legge n. 720/1984, l'Istituto di credito cassiere è un organo di esecuzione degli enti affidanti ed effettua le operazioni di incasso e di pagamento a valere sulla contabilità speciale. Le operazioni di pagamento sono addebitate, dopo l'utilizzo delle entrate eventualmente riscosse, alla contabilità speciale fruttifera, fino all'esaurimento dei relativi fondi e, per la parte eccedente, alla contabilità speciale infruttifera.

La regolazione dei rapporti di debito e di credito fra i cassieri e le sezioni di tesorerie provinciali a valere sulle contabilità speciali avviene entro il terzo giorno lavorativo non festivo successivo a quello di esecuzione delle operazioni a mezzo «stanza o servizio di compensazione» mediante apposita richiesta riepilogativa delle operazioni di incasso e di pagamento con l'indicazione del relativo saldo.

Le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato trasmettono mensilmente agli Istituti di credito cassieri la situazione delle contabilità speciali in duplice esemplare, con obbligo di restituirne uno munito della dichiarazione di regolarità; copia della stessa situazione è inviata agli Enti interessati (artt. 5 ed 8 del decreto ministeriale 26 luglio 1985).

Gli Istituti di credito cassieri sono tenuti ad evidenziare in apposite scritture i saldi delle contabilità speciali fruttifere ed infruttifere tenendo conto delle operazioni da essi effettuate, nonché di quelle eseguite dalle Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato riguardanti i versamenti che affluiscono presso le sezioni medesime (art. 1, co. 6 del decreto ministeriale 26 luglio 1985).

**Enti ed organismi pubblici compresi nella Tabella «B» (decreti ministeriali 11 aprile 1981, 30 luglio 1981, 5 novembre 1984 e successive modifiche ed integrazioni - v. allegato 2).**

Gli enti ed organismi pubblici inclusi nella Tabella «B» sono invece assoggettati alla disciplina recata dall'art. 40 della legge n. 119 del 30 marzo 1981 (legge finanziaria 1981) e successive modifiche ed integrazioni e dai decreti ministeriali citati in epigrafe secondo cui i predetti Enti che abbiano un bilancio di entrata superiore ad un miliardo di lire non possono detenere presso le aziende ed Istituti di credito cassieri o tesoreri disponibilità depositate a qualsiasi titolo per un importo superiore al 3% (tre per cento) dell'ammontare delle entrate finali pre-

viste nel bilancio di competenza (art. 16 del decreto legge n. 152/1991, convertito, con modificazioni dalla legge n. 202/1991 e decreto ministeriale 1° luglio 1991).

Gli Enti di cui trattasi sono tenuti ad aprire conti correnti infruttiferi presso la Tesoreria centrale dello Stato e, se territorialmente decentrati, apposita contabilità speciale presso le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato dove fare affluire le disponibilità eccedenti il limite del 3% di cui sopra è cenno (art. 2 del decreto ministeriale 11 aprile 1981).

I versamenti nei conti correnti o nelle contabilità speciali aperte, rispettivamente, presso la Tesoreria centrale dello Stato o presso le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato devono essere attestati da apposite quietanze (art. 3 del detto decreto ministeriale 11 aprile 1981).

I prelevamenti dai conti correnti o dalle contabilità speciali, per il reintegro delle disponibilità depositate presso le aziende di credito nel limite massimo del 3%, possono, di regola, essere effettuati due volte al mese con ordinativi emessi a favore dei propri tesorieri o cassieri, firmati dai Presidenti degli enti o da persona a ciò delegata in caso di assenza o impedimento e controfirmati dagli addetti al riscontro contabile o dai loro sostituti.

Gli stessi ordinativi devono essere corredati delle prescritte dichiarazioni degli Istituti di credito tesorieri o cassieri attestanti l'ammontare delle disponibilità depositate presso di essi o presso altri Istituti di credito non tesorieri o cassieri (artt. 4 e 5 del decreto ministeriale 11 aprile 1981 ed art. 5 del decreto ministeriale 10 agosto 1984).

#### **Modificazioni ed integrazioni delle tabelle A e B annesse alla legge 720/1984.**

Si ritiene opportuno evidenziare che le tabelle A e B annesse alla legge 720/1984 hanno subito nel tempo numerose modifiche ed integrazioni, per effetto sia dei decreti del Presidente del Consiglio dei Ministri, emanati in forza dell'art. 2 della suddetta legge, sia di norme legislative concernenti nuovi enti, o enti già esistenti che direttamente ne hanno previsto l'assoggettamento alla Tesoreria unica<sup>4</sup>.

Per una visione completa ed immediata degli Enti soggetti alla Tesoreria unica è stato composto un apposito elenco compreso nell'allegato 1).

---

<sup>4</sup> L'art. 1, co. 155 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 («Collegato» alla finanziaria) prevede l'estensione del sistema di Tesoreria Unica anche ai Comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, a decorrere dal 1° gennaio 1997, beneficiari di trasferimenti statali.

## b) Natura e caratteristiche della verifica di cassa generale.

La verifica di cassa generale è un subprocedimento amministrativo-contabile che si concretizza in un riscontro inteso ad accertare se quanto emerge dalle scritture tenute dall'Ente (giornale di cassa - situazione di diritto) trovi o meno confronto nella realtà rappresentata presso il sistema bancario, incluse le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato, e/o postale o in carico ad un soggetto (situazione di fatto) e – aggiungasi – è la risultante di un insieme di atti, di operazioni intellettuali e materiali compendiate nel «verbale». Da quest'ultimo – ancorchè definito mero atto di accertamento, di natura, quindi, non negoziale – possono scaturire ulteriori atti di natura propositiva o sindacatoria e, con il concorso di altri organi a ciò preposti, repressiva o impeditiva di efficacia.

È vero, poi, che la «verifica di cassa», costituendo uno strumento imprescindibile per l'accertamento della regolarità della gestione, sistematicamente eseguita, deve rispondere ai seguenti requisiti:

*istantaneità*: la verifica deve essere riferita ad un determinato e preciso momento della gestione;

*collegialità*: nel senso che l'organo interno di controllo, avendo natura collegiale, svolge, di regola, le sue funzioni collegialmente. Ciò non esclude la circostanza che il singolo Revisore possa procedere anche individualmente ad atti di ispezione e di controllo (cfr. art. 2403, 3° co., codice civile), tale ipotesi, però, non può elevarsi a sistema nella consapevolezza che il Collegio non può ritenere di avere assolto ai propri obblighi attraverso l'attività dei singoli Sindaci; tale attività ha natura, quindi, istruttoria e referente a quella collegiale;

*periodicità*: gli accertamenti devono essere effettuati «almeno ogni trimestre» (cfr. art. 2403, 2° co., codice civile). Il significato dell'espressione dianzi richiamata va inteso nel senso che nel corso di ciascun trimestre va eseguito il controllo richiesto; è opportuno che l'intervallo fra una verifica e la successiva non superi i tre mesi, pur non dovendosi assumere tale periodicità con assoluta rigidità ma nell'ambito di una ragionevole elasticità (ad esempio con riferimento al mese di agosto);

*universalità*: la verifica deve riguardare la gestione delle disponibilità numerarie dovunque e comunque depositate ed a qualunque titolo possedute;

*obiettività e veridicità*: gli accertamenti devono scaturire da elementi ed atti scritti (corredati delle formalità di garanzia) reperiti in loco o forniti da agenti esterni.

## c) Schema metodologico.

Al fine di perseguire le finalità accennate in premessa si suggerisce che nell'effettuazione delle verifiche di cassa presso gli Enti che rientrano

nel sistema della Tesoreria unica, le SS.LL. si uniformino allo schema metodologico di seguito disegnato e sperimentato dai Dirigenti dei Servizi ispettivi di finanza della Ragioneria generale dello Stato.

Preliminarmente va sottolineato che nelle circostanze di cui ci si occupa non può ritenersi esaustivo il confronto operato tra le risultanze contabili emergenti dalle scritture all'uopo tenute dall'Ente e quelle comunicate dal sistema bancario o postale presso cui gli Enti hanno aperto appositi conti correnti per il disimpegno del servizio di cassa o di Tesoreria e per il tramite dei quali è stato realizzato il sistema della tesoreria unica di cui alla legge n. 720/1984 con l'accensione di appositi conti correnti o contabilità speciali presso le Tesorerie statali.

In punto è necessario acquisire anche le risultanze evidenziate nella situazione rassegnata mensilmente dalla competente Sezione di tesoreria provinciale dello Stato (mod. 56T) o dalla Tesoreria centrale dello Stato, di norma riferita all'ultimo giorno lavorativo del mese solare precedente. Stante ciò, allo scopo di rendere omogeneo il momento della rilevazione, consegue che anche le risultanze contabili attestanti la situazione della «cassa» dell'ente devono essere riferite alla stessa data; in caso contrario, in occasione della successiva verifica, occorre provvedere ad una «ripresa» degli accertamenti incompiuti perchè i dati forniti dall'Istituto di credito cassiere o tesoriere nel corso della precedente verifica possano essere confrontati e concordati con quelli evidenziati nella situazione nel frattempo rassegnata dalle Tesorerie dello Stato.

In proposito, considerato che a norma dell'art. 8 del decreto ministeriale 26 luglio 1985 sopra richiamato, le Sezioni di tesoreria provinciale dello Stato consegnano, all'inizio della giornata, ai tesoriere o cassieri, per le contabilità speciali comunque movimentate, apposito tabulato contenente i saldi riferiti alla giornata lavorativa precedente, nonchè le informazioni sulle operazioni di versamento effettuate direttamente dalle medesime, tornerebbe oltremodo utile far pervenire detto tabulato anche agli Enti da parte di rispettivi cassieri o tesoriere.

A tal fine, si pregano le SS.LL. di volersi adoperare affinchè tale adempimento da parte dei citati cassieri o tesoriere sia reso obbligatorio pattiziamente ed inserito nella convenzione di cassa in occasione della revisione o del rinnovo della stessa ovvero con apposito atto aggiuntivo.

Con riferimento, infine, all'aspetto operativo, la «verifica di cassa» si sviluppa attraverso le seguenti fasi:

- individuazione dei responsabili della gestione della «cassa»;
- acquisizione di un'attestazione («mappa») circa i c/c aperti presso il sistema bancario e postale e presso le Tesorerie dello Stato (numero, oggetto, agenti abilitati e sostituti, ecc.);

- esame delle convenzioni disciplinanti il servizio di cassa o di tesoreria e della loro regolare sussistenza;
- verifica delle modalità di acquisizione delle entrate e dell'erogazione delle uscite;
- verifica dei sistemi contabili in uso per la contabilizzazione delle entrate e delle uscite;
- riscontro delle risultanze contabili emergenti dalle scritture (giornale di cassa - situazione di diritto) con quelle fornite dal sistema bancario e postale e dalle Tesorerie dello Stato (situazione di fatto);
- accertamento della concordanza tra la situazione di diritto e quella di fatto attraverso la somma algebrica (c.d. «riconciliazione») delle partite sospese (titoli di riscossione e di pagamento inestinti, riscossioni e pagamenti non contabilizzati, accreditamenti ed addebitamenti eseguiti dall'Istituto di credito cassiere e non contabilizzati nelle scritture dell'ente ecc.);
- formalizzazione della «verifica di cassa» (verbale).

L'azione di controllo dovrà inoltre essere estesa agli eventuali conti correnti postali di cui gli Enti possono avvalersi per l'espletamento di particolari servizi.

### 1.3. *Verifica delle casse interne.*

In occasione della verifica di cassa si raccomanda di procedere anche alla verifica delle casse interne e degli altri eventuali «punti» di incasso, ove esistenti, attraverso l'esame delle scritture riportate negli appositi registri, accertando, poi, che la natura delle spese effettuate sia quella consentita dai regolamenti di amministrazione e contabilità degli Enti.

Le SS.LL. cureranno l'accertamento della corretta formalizzazione (delibera) dell'istituzione della cassa interna (o delle casse interne) e degli eventuali punti di incasso definendone, quindi, la «mappa», che sarà oggetto delle periodiche verifiche di cui al presente paragrafo.

### 1.4. *Verifica dei documenti contabili.*

La verifica di cassa generale dovrebbe normalmente essere accompagnata dall'esame dei titoli di incasso e di pagamento (reversali e mandati) e della relativa documentazione giustificativa.

A tal fine le SS.LL. dovranno verificare che sugli stessi siano indicati:

- l'esercizio al quale si riferiscono;
- il numero d'ordine progressivo;

- il titolo e il capitolo del bilancio sul quale sono emessi e se si riferiscono alla competenza od ai residui;
- il nome e cognome o ragione sociale del debitore o del creditore nonchè il codice fiscale o la partita IVA;
- la causale dell'incasso o del pagamento;
- la somma da incassare o da pagare;
- la data di emissione;
- gli estremi degli atti di autorizzazione e la documentazione della spesa;
- il codice meccanografico.

Il controllo delle reversali e dei mandati, a cui si potrà procedere con la tecnica del campionamento<sup>5</sup>, deve essere rivolto anche all'accertamento che la loro emissione sia fatta in ordine strettamente cronologico e che non vi siano cancellature o correzioni. In caso di errori i titoli in questione debbono risultare annullati e vanno indicati i motivi dell'annullamento: si rammenta che con lo stesso titolo (reversale o mandato) non possono essere disposte operazioni interessanti più capitoli nè è consentita la commistione tra la gestione di competenza e quella dei residui. I Revisori dovranno procedere all'esame concomitante della documentazione allegata ai titoli di che trattasi, accertandone la regolarità.

I Revisori medesimi avranno cura di accertare anche che le firme apposte sui titoli siano quelle depositate presso l'Istituto cassiere o tesoriere («specimen» di firma).

È opportuno rammentare che nel giornale di cassa, ove vengono registrati tutti i mandati e le reversali distintamente per competenza e residui nei giorni in cui sono emessi, e nei registri partitari delle entrate e delle spese, ove vengono annotate le operazioni di accertamento o di impegno e di incasso o di pagamento (oltre lo stanziamento iniziale previsto in bilancio e le relative variazioni), non possono essere apportate cancellature. Le eventuali correzioni debbono essere fatte in modo che le parole o le cifre restino leggibili e convalidate con la firma del funzionario responsabile del servizio.

### **1.5. *Verifica dei registri degli inventari.***

Nel corso dell'esercizio e, comunque, in sede di esame del conto consuntivo, dovrà poi procedersi al controllo dei registri degli inventari, accertando sia la regolarità delle relative scritture e la corrispondenza dei

---

<sup>5</sup> La scelta del campione deve essere informata a criteri determinati «ex ante» ed esplicitati nel verbale del Collegio dei Revisori.

valori ivi iscritti con quelli della situazione patrimoniale, sia la reale esistenza dei beni attraverso una ricognizione degli stessi anche col sistema del campionamento<sup>6</sup>. In particolare dovrà essere accertato che tali scritture siano in ordine cronologico e che siano indicati tutti gli elementi che valgano a stabilire la provenienza, la consistenza, l'ubicazione, il valore e la eventuale rendita dei beni.

Andrà, infine, curata la «riconciliazione» dei dati degli inventari con quelli dello stato patrimoniale alla fine di ciascun esercizio finanziario.

#### 1.6. *Giacenze di magazzino.*

Sia in corso d'esercizio che a consuntivo dovrà procedersi al controllo delle contabilità di magazzino che deve tendere all'accertamento della regolare tenuta dei registri ed alla verifica, sia pure a campione<sup>7</sup>, delle giacenze. Parimenti, dovrà procedersi per le rimanenze di merci, materie prime, sussidiarie e di consumo, che sono iscritte nell'attivo patrimoniale al costo di acquisto. Esse possono essere iscritte ad un valore costante qualora siano frequentemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo in bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione. Anche le rimanenze di prodotti finiti sono iscritte al costo di produzione o di acquisto oppure al valore di realizzo desumibile dall'andamento del mercato se minore.

#### 1.7. *Utenze telefoniche e autovetture di servizio.*

Particolare attenzione dovrà poi porsi nel controllo delle utenze telefoniche verificando che in calce ai relativi bollettini sia presente la dichiarazione del responsabile del numero telefonico che attesta che trattasi di telefonate effettuate per il servizio. Inoltre, dovrà essere accertato che l'eventuale uso del telefono radiomobile sia puntualmente suffragato da effettive esigenze e che la scelta di tale mezzo comporti «non solo concreti e tangibili vantaggi per il perseguimento di una più efficace organizzazione, ma anche la non diversamente risolvibile possibilità di provvedere ad urgenti e tangibili bisogni derivanti sia dalla complessa struttura dell'amministrazione, che dalla natura particolare dei compiti istituzionali della stessa» (Corte dei conti regionale umbra, sentenza 28 novembre 1994).

---

<sup>6</sup> Anche in questo caso valgono le precisazioni indicate nella nota 5.

<sup>7</sup> V. nota 5.

L'uso di telefoni cellulari è legittimo solo quando non vi è ingiustificato dispendio di risorse e sia fornita la prova di concreti e tangibili vantaggi per l'ente (Corte dei conti regionale umbra. sentenza 12 gennaio 1995).

In materia di utenze telefoniche si richiamano le disposizioni della circolare 13 marzo 1996 n. 6 «Sistemi telefonici dello Stato e degli enti pubblici» (alleg. n. 3) emanata dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per la Funzione Pubblica.

Si ricorda inoltre che, periodicamente, secondo le valutazioni del collegio, dovrà procedersi alla verifica del libretto di percorrenza in dotazione delle autovetture di servizio in gestione diretta (automezzo di proprietà condotto da agenti tecnici dipendenti) nel quale devono risultare indicate tutte le notizie inerenti all'uso delle stesse<sup>8</sup>.

#### *1.8. Retribuzioni del personale e versamento contributi previdenziali, assistenziali e tributi erariali.*

La funzione di controllo dovrà altresì comprendere l'esame della corretta liquidazione delle retribuzioni al personale e l'esatta applicazione del contratto collettivo di lavoro sotto gli aspetti giuridici ed economici e spingersi, per completare la verifica, al riscontro, anche con la tecnica del campionamento<sup>9</sup>, della documentazione esistente nel fascicolo personale, dei versamenti dei contributi previdenziali, assistenziali e dei tributi erariali.

#### *1.9. Spese di rappresentanza.*

Particolare attenzione va posta anche nel verificare le spese di rappresentanza tenendo conto di quanto in proposito evidenziato dalla Corte dei Conti con varie determinazioni.

Infatti l'alto Consesso ha, con recente determinazione, ribadito che le spese di rappresentanza sono da intendersi solo quelle unicamente fondate sulla concreta obiettiva esigenza per un determinato Ente di manifestarsi all'esterno e di intrattenere pubbliche relazioni con soggetti a quest'ultimo estranei allo scopo di suscitare l'interesse degli ambienti qualificati e dell'opinione pubblica in genere, al fine di ottenere i vantaggi derivanti da una più approfondita conoscenza della propria attività istituzionale (Corte dei conti Sez. Controllo Enti 26 gennaio 95). (alleg. n. 4)

---

<sup>8</sup> La legge 23 dicembre 1996, n. 662 («collegato» alla finanziaria) all'art. 1, co. da 117 a 124 introduce significative innovazioni nella specifica materia.

<sup>9</sup> V. nota 5.

Inoltre, eventuali consumazioni e colazioni di lavoro offerte agli organi collegiali e finalizzate alla prosecuzione dei lavori oltre il normale orario di ufficio non possono essere poste a carico del bilancio dell'Ente (Corte dei Conti determinazione 4/1991) (alleg. n. 5).

L'alto Consesso ha altresì (Sez. II 2 ottobre 95) (alleg. n. 6) ritenuto che costituiscono danno per l'erario le spese di rappresentanza determinate da omaggi a favore di soggetti estranei all'Ente, da spese promozionali di fine anno e da contributi al C.R.A.L. per l'acquisto di pacchi dono e per il sostegno di iniziative culturali assistenziali e ricreative, trattandosi di spese prive del requisito dell'utilità pubblica.

## PARTE SECONDA

### I BILANCI

#### 2.1. *Il controllo preventivo.*

La funzione di controllo tipica dei Revisori dei conti come singoli o in sede collegiale è volta essenzialmente a verificare la regolarità degli atti già deliberati dagli Enti e che, spesso, risultano già eseguiti. Tuttavia possono parimenti identificarsi due momenti gestionali in cui la funzione revisionale può esplicarsi anche in sede preventiva o concomitante e cioè in occasione dell'esame del bilancio di previsione e delle sue eventuali variazioni e, soprattutto, in occasione della partecipazione dei Revisori dei conti alle sedute degli organi deliberanti.

#### 2.2. *Esame del bilancio di previsione.*

Il bilancio di previsione è il documento politico-programmatico dell'Ente pubblico e rappresenta il più importante strumento della gestione in quanto con esso viene autorizzata l'esecuzione delle spese e la riscossione delle entrate e viene programmata tutta l'attività che si intende porre in essere nel corso dell'esercizio finanziario<sup>10</sup>.

Il bilancio di previsione è accompagnato normalmente dalla situazione amministrativa presunta alla fine dell'anno precedente cui si riferisce il bilancio di previsione e dal preventivo economico.

Preliminarmente i Revisori accerteranno che lo schema di bilancio sia conforme al modello previsto dalla normativa dell'Ente e sia adeguato alla struttura organizzativa ed all'attività che lo stesso svolge.

Successivamente sarà cura delle SS.LL. verificare l'esatta iscrizione degli stanziamenti dell'esercizio precedente modificati in base alle eventuali variazioni intervenute fino alla data di predisposizione del documento e valutare la giustificazione delle variazioni proposte rispetto agli stanziamenti dell'esercizio precedente.

---

<sup>10</sup> Da ciò deriva l'assoluta necessità che il documento venga allestito ed approvato prima dell'inizio del periodo di riferimento.

In particolare, per le entrate va accertata l'attendibilità delle somme iscritte nei vari capitoli sulla base della documentazione e degli elementi conoscitivi forniti dall'Ente. Ad esempio, va accertato che l'eventuale contributo statale iscritto tra le entrate correnti trovi corrispondenza nella legge di autorizzazione e, nell'ipotesi che la spesa iscritta nel bilancio dello Stato sia destinata globalmente a più Enti, nel provvedimento ministeriale di ripartizione della stessa; che le contribuzioni provenienti da Enti locali o da altri Enti pubblici siano suffragate da formali deliberazioni che ne legittimino l'acquisizione; che le entrate provenienti da rendite o proventi patrimoniali, da lasciti e donazioni siano correttamente determinate; che per i proventi di esercizio derivanti da attività istituzionali siano valutati i criteri in base ai quali l'Ente ha determinato i relativi stanziamenti.

Per quanto concerne le uscite l'esame della congruità degli stanziamenti di bilancio di parte corrente costituisce certamente un importante impegno del Revisore, atteso che l'ammontare complessivo di dette spese determina, in sostanza, il fabbisogno finanziario dell'Ente necessario per assicurare il conseguimento delle finalità istituzionali.

I capitoli concernenti le spese istituzionali devono pertanto prevedere stanziamenti congrui rispetto all'attività ed alle effettive disponibilità dell'ente. Ai fini della valutazione della congruità di tali poste i Revisori devono quindi avere cognizione del programma che l'Ente intende svolgere, confrontandolo con quello dell'anno precedente, devono esaminarlo sotto il profilo della legittimità valutando anche l'attendibilità della realizzazione dell'attività prevista. Particolare attenzione va riservata all'accertamento della congruità delle spese c.d. «obbligatorie».

Per i capitoli riguardanti le spese di personale la valutazione della congruità degli oneri diretti e indiretti, fissi e variabili, principali ed accessori, esposti in dettaglio in apposite tabelle allegate al bilancio, deve effettuarsi con riferimento alla consistenza delle unità di personale in servizio ed al trattamento economico principale ed accessorio che al momento della formazione del bilancio si ritiene legittimamente riconosciuto.

A completamento dell'analisi delle impostazioni delle spese correnti previste, le SS.LL. valuteranno anche gli stanziamenti relativi a spese per l'acquisto di beni di consumo e servizi non tralasciando di verificare la consistenza delle scorte di magazzino. Tale analisi va condotta con riferimento al contesto generale in cui l'organismo pubblico esplica la propria attività ed alle effettive possibilità finanziarie dello stesso, avuto riguardo inoltre alle direttive governative circa il contenimento delle spese in generale.

In definitiva il Collegio dei Revisori o organo equipollente nella esplicazione della propria funzione di controllo, pur considerando legittima la previsione di spesa, può rilevarne l'inopportunità per carenza di disponibilità finanziarie, oppure, pur in presenza di queste, può esprimere

riserve, ad esempio riguardo alle spese generali qualora queste non risultino proporzionate alla struttura organica dell'ente e non rispondano al criterio di economicità (miglior raggiungimento delle finalità istituzionali con il minor dispendio finanziario).

Per quanto attiene alle partite di giro, che si riferiscono a somme non di pertinenza dell'ente, le SS.LL. dovranno verificare che in questo titolo non siano iscritte somme che avrebbero dovuto trovare una più corretta allocazione in altri titoli del bilancio finanziario.

In buona sostanza deve trattarsi di operazioni che si effettuano per conto terzi e che costituiscono nel contempo un debito e un credito per l'Ente. Sono da comprendersi fra le partite di giro anche i depositi cauzionali presso terzi ed i relativi rimborsi, le anticipazioni per la gestione economale (cassiere interno) nonché le somme somministrate ai funzionari delegati e da questi rendicontate o rimborsate.

Il Collegio in seguito dovrà accertare se il bilancio di previsione abbia ottenuto l'approvazione delle amministrazioni competenti, ovvero se sia stato autorizzato l'esercizio provvisorio al fine di verificare se si sia instaurata una «gestione di fatto», non tralasciando di accertarne le cause, dandone tempestiva comunicazione a questa Amministrazione.

### *2.3. Preventivo economico.*

Gli Enti sono tenuti a formulare, accanto alle previsioni finanziarie e di cassa, le previsioni economiche al fine di conoscere, in un quadro generale di prevedibili risultati di esercizio, l'incidenza che la gestione finanziaria e quella extra finanziaria avranno sulla consistenza patrimoniale netta.

Tale risultato deve considerarsi di preminente importanza ai fini delle valutazioni del Collegio soprattutto quando parte dei suoi mezzi finanziari derivano da cespiti patrimoniali (fitti attivi, interessi, rendite etc...); il giudizio sull'attendibilità delle previsioni economiche deve pertanto considerare il recente andamento della gestione dell'Ente nonché una proiezione dei prevedibili mutamenti futuri.

Si richiama la particolare attenzione delle SS.LL. sul documento in rassegna in quanto molti Enti pubblici ne sottovalutano l'importanza redigendolo in modo superficiale ed approssimativo.

### *2.4. Presunto avanzo o disavanzo di amministrazione.*

La determinazione del risultato di amministrazione assume particolare rilevanza nel sistema di contabilità pubblica di cui è espressione principalmente la formazione dei residui attivi e passivi.

Le SS.LL. possono trarre molteplici informazioni riguardo alla situazione finanziaria dell'Ente valutando congiuntamente la consistenza dei residui attivi e passivi, le giacenze di cassa e l'avanzo o disavanzo di amministrazione presunto.

Per la maggior parte degli Enti è giuridicamente disciplinato l'inserimento del risultato di amministrazione nel bilancio di previsione; per gli altri Enti, mancando a volte il vincolo giuridico, rientra nella discrezionalità degli amministratori tenerne conto in sede di predisposizione del documento previsionale.

Nel merito i Revisori dovranno accertare la validità della procedura seguita per la determinazione dei valori presunti avendo presente che, trattandosi di flussi finanziari stimati proiettati, sia pure a breve, nel tempo, essi non potranno essere utilizzati, ancorchè ne sia stata indicata la destinazione di spesa, se non dopo averne accertata l'effettiva entità sotto il profilo della legittimità formale.

Qualora poi la situazione amministrativa presunta dovesse risultare in disavanzo, le SS.LL. dovranno assicurarsi, in sede di esame del bilancio di previsione, che gli organi di amministrazione dell'ente abbiano assunto ogni idonea iniziativa ai fini dell'assorbimento del disavanzo stesso, compatibilmente con la situazione generale della gestione finanziaria vigilando con assiduità la realizzazione del suddetto assorbimento.

## *2.5. La relazione del Collegio sul bilancio di previsione.*

La relazione sul bilancio di previsione dovrà contenere considerazioni e valutazioni sul programma di spesa che l'Ente intende realizzare e sulle corrispondenti risorse finanziarie, tenendo conto dei criteri sopra evidenziati e concludendo con un giudizio circa la loro, rispettivamente, congruità ed attendibilità e sulla proposta di approvazione o meno da parte dell'organo di vertice.

## *2.6. Variazioni al bilancio di previsione.*

I Revisori dei conti nella loro azione di riscontro dovranno procedere alla valutazione delle eventuali proposte dell'organo deliberante riguardanti variazioni negli stanziamenti di uscita e di entrata rispetto a quelli imposti inizialmente nel bilancio di previsione.

In tale sede l'organo di controllo ha la possibilità di procedere alla valutazione delle proposte con un elevato grado di attendibilità, sia sotto il profilo della legittimità che della opportunità, essendo queste connesse a fatti gestionali più attuali rispetto alle impostazioni previsionali iniziali.

Non è superfluo ribadire che i provvedimenti di variazioni debbono scontare lo stesso iter procedimentale cui è stato assoggettato il bilancio e che i provvedimenti in rassegna non dovrebbero incidere sugli equilibri finanziari originariamente definiti.

I Revisori esaminano con particolare attenzione i provvedimenti di variazione proposti agli organi volitivi dell'Ente verso la fine dell'esercizio (e, segnatamente, negli ultimi due mesi, vale a dire, normalmente, quelli di novembre e di dicembre). Ciò, sempre che tali provvedimenti non siano giustificati da eventi particolari e di origine esterna come, ad esempio, la emanazione di una legge che incida sul quadro ordinamentale e finanziario dell'Ente e di cui occorra recepire gli effetti sul bilancio anche allo spirare dell'esercizio finanziario.

## 2.7. *Conto consuntivo.*

A chiusura dell'esercizio, in qualsiasi tipo di azienda, la formazione del bilancio annuale rappresenta un momento importante della gestione in quanto con tale documento l'organo di amministrazione relaziona sull'attività svolta (relazione illustrativa sulla gestione) e «rende il conto» del suo operato attraverso la dimostrazione dei risultati conseguiti.

Anche per gli Enti pubblici riveste particolare importanza il conto consuntivo annuale, dovendo in tale sede darsi dimostrazione non solo dell'attività svolta, ma anche di aver seguito le direttive dell'Amministrazione vigilante, attraverso la puntuale esecuzione del bilancio di previsione da quest'ultima approvato o, comunque, a quella trasmesso.

Tale documento contabile comprende il rendiconto finanziario, il conto economico, la situazione patrimoniale e la nota integrativa oltre ad altri allegati (situazione amministrativa, pianta organica del personale, riaccertamento dei residui) ed è corredato dalla relazione illustrativa sulla gestione.

In tale fase il controllo espletato dai Revisori inerisce, da un lato, agli aspetti della legittimità, cioè della esatta applicazione delle disposizioni normative, dall'altro, sia alla corretta gestione e realizzazione delle entrate, sia all'economicità e proficuità delle spese effettuate.

### 2.7.1. *Rendiconto finanziario.*

Innanzitutto i revisori avranno cura di verificare:

- che il bilancio di previsione e le relative variazioni siano stati formalmente approvati, ove previsto, dall'Amministrazione vigilante. Qualora

dovesse risultare non acquisito l'atto approvativo si dovrà far rilevare la circostanza nel verbale di esame del bilancio, sollevando, se del caso, obiezioni qualora l'ente avesse dato corso ad impegni che al momento della formazione del conto consuntivo non erano stati ancora perfezionati;

- che le somme accertate o impegnate e riscosse o pagate in ciascun capitolo corrispondano alle scritture risultanti dai partitari. È bene inoltre accertare che gli impegni siano formalmente e sostanzialmente conformi a legge o regolamento dovendosi escludere la formazione di impegni senza i presupposti giuridici necessari in quanto determinerebbero una sorta di riserva occulta;
- la concordanza fra il saldo contabile di cassa con quello comunicato dall'Istituto cassiere e dalla Banca d'Italia al 31 dicembre dell'anno di riferimento o al termine dell'esercizio finanziario;
- che la situazione dei residui attivi e passivi degli esercizi precedenti e di quelli formati nell'esercizio di competenza concordi con le risultanze contabili. A tal fine occorre accertare la sussistenza del titolo giuridico perchè i residui possano essere mantenuti nelle scritture contabili.

Riguardo ai residui devesi richiamare l'attenzione sulla loro corretta quantificazione in quanto da essa dipende l'ammontare del risultato di amministrazione ed, in sostanza, la capacità di autofinanziamento dell'ente.

### 2.7.2. *Conto economico.*

Il conto economico evidenzia l'incremento o la diminuzione patrimoniale che l'Ente ha subito per effetto del risultato di esercizio sia a causa della gestione finanziaria sia per le variazioni che hanno registrato i componenti del patrimonio per motivi indipendenti dalla gestione finanziaria.

Nel merito i Revisori devono riscontrare la corrispondenza dei saldi contabili indicati nel conto economico con quelli risultanti dalla chiusura dei relativi conti. Particolare cura poi deve essere portata nell'accertare le procedure di alcune poste quali ratei e risconti, accantonamenti per ammortamenti, per indennità di fine rapporto, per svalutazione crediti, per valutazione rimanenze di magazzino, ecc....

Va segnalata, da un lato, la grande importanza di questo documento ai fini della valutazione degli andamenti della gestione aziendale e dall'altro la deplorabile disattenzione che molti Enti pubblici riservano al documento medesimo.

Il conto economico è informato al concetto di «flusso».

### 2.7.3. *Situazione patrimoniale.*

La situazione patrimoniale è rappresentata dal raggruppamento degli elementi attivi e passivi del patrimonio con i valori distinti all'inizio ed alla fine dell'esercizio e con l'evidenziazione delle variazioni incrementative e diminutive intervenute per effetto della gestione nel periodo considerato in conseguenza sia di operazioni finanziarie che di fatti esclusivamente economici.

Ai Revisori compete verificare, in via principale, che l'importo indicato per ciascun elemento patrimoniale corrisponda al saldo rilevato dalle scritture inventariali, così come si sono venute a formare nel corso dell'esercizio e che il documento in rassegna costituisca il quadro fedele della situazione patrimoniale dell'Ente.

La situazione patrimoniale è informata al concetto di «fondo».

Poichè le risultanze del conto patrimoniale sono strettamente collegate alla impostazione del conto economico, appare chiaro che eventuali considerazioni da parte del Collegio non potranno prescindere dalla circostanza che per i due documenti, l'uno relativo ad un «fondo», e l'altro concernente un «flusso» in quanto correlati, dovrà fornirsi un'unica valutazione.

### 2.7.4. *Nota integrativa.*

Con tale documento, che è parte integrante del conto consuntivo, si dà ragione dei criteri applicati nelle valutazioni delle voci, degli impegni pluriennali, dei criteri di computo dei ratei e dei risconti; si danno notizie sul numero dei dipendenti per categorie e sulle variazioni intervenute in corso d'esercizio nonché sui principali trasferimenti finanziari in favore del bilancio dell'Ente o erogati in favore di altri bilanci, etc..

Si dà puntuale ragione ed illustrazione delle principali voci del conto consuntivo.

### 2.7.5. *Situazione amministrativa.*

Il risultato di amministrazione rappresenta il complessivo ammontare delle disponibilità finanziarie dell'Ente, per cui la sua corretta determinazione si pone come operazione quanto mai importante, come le altre, ai fini della conoscenza della «salute» dell'Ente stesso. Pertanto, al Collegio dei Revisori o organo equipollente compete di verificare la corrispondenza dei dati globali di cassa e dei residui con le scritture accertando, in

particolare, che il fondo di cassa sia comprensivo di ogni elemento costitutivo e che i relativi saldi trovino legittimazione in documenti acquisiti agli atti dell'Ente. Il fondo finale di cassa deve poi corrispondere al relativo dato iscritto nella situazione patrimoniale ed articolato in diversi conti (banca, tesoreria, c/c postale, ecc...).

In proposito si ricorda che la situazione amministrativa può essere determinata in due modi i cui risultati, però, debbono coincidere:

1°	fondo di cassa al 31/12/19 × 1	£. (+/-)
	residui attivi al 31/12/19 × 1	£. (+)
	residui passivi al 31/12/19 × 1	£. (-)
		<hr/>
	Totale	£.
2°	Av. o dis. amministrazione all'1/1/19 × 1	£. (+/-)
	Riaccertamento residui pregressi	£. (+/-)
	Av. o dis. di competenza al 31/12/19 × 1	£. (+/-)
		<hr/>
	Totale	£.

#### 2.7.6. *Riaccertamento dei residui.*

Riguardo ai residui si dovrà riscontrare la consistenza dei resti attivi e passivi con i dati quali emergono sia dal rendiconto finanziario della competenza, relativamente alle somme accertate e impegnate ma non riscosse e pagate, sia dalla gestione dei residui in cui è evidenziata la movimentazione ed evoluzione dei residui pregressi.

Alla verifica potrà procedersi col metodo del campione<sup>11</sup> concentrandosi sui resti di maggior importo, dando, però, conto dei criteri che hanno presieduto la scelta del campione.

#### 2.7.7. *La relazione illustrativa sulla gestione.*

Questo documento, redatto dagli amministratori, corredata il «trattico» contabile e la nota integrativa ed informa, tra gli altri, le Amministrazioni vigilanti sull'andamento della gestione nell'esercizio finanziario di riferi-

---

<sup>11</sup> V. precedente nota 5.

mento e sugli eventi di rilievo intervenuti dopo lo spirare di detto esercizio e fino alla data di formalizzazione del referto in rassegna, onde fornire informative puntuali ed aggiornate quanto più possibile.

#### 2.7.8. *Evidenziazione contabile TFR.*

Riguardo al trattamento di fine rapporto (TFR) si evidenzia che gli ordinamenti degli Enti prevedono in genere che, all'atto della cessazione dal servizio, al personale dipendente spetti un'indennità di anzianità a totale carico del datore di lavoro.

I regolamenti di amministrazione e contabilità dei predetti Enti pubblici in genere, collocano l'onere finanziario relativo alla liquidazione dell'indennità di anzianità del personale tra le uscite in conto capitale, mentre la quota annuale per l'adeguamento del relativo fondo viene esposta nella parte del conto economico che raccoglie le poste che non danno luogo a movimenti finanziari. Tali quote vanno ad alimentare il predetto fondo di anzianità allocato tra le passività della situazione patrimoniale; esso rappresenta le complessive indennità maturate dal personale.

Si è notato che le suindicate modalità di contabilizzazione, sovente non vengono puntualmente seguite.

Ai fini pertanto della corretta rappresentazione contabile dell'indennità di anzianità del personale, le SS.LL. avranno cura di verificare che, ove non diversamente disposto in modo esplicito:

- le indennità liquidate annualmente al personale cessato dal servizio figurino tra le uscite in conto capitale;
- il conto economico accolga esclusivamente le quote annuali di adeguamento del relativo fondo di accantonamento;
- il predetto fondo, esposto tra le passività della situazione patrimoniale, venga ridotto dell'importo corrispondente alla liquidazione erogata al personale cessato dal servizio ed incrementato delle quote annuali di adeguamento del fondo stesso.

Ove da tale verifica dovessero emergere situazioni contabili difformi da quella sopra illustrata, le SS.LL. svolgeranno gli opportuni interventi presso gli organi amministrativi dell'Ente ai fini della loro regolarizzazione; tali accertamenti dovranno essere evidenziati nel verbale di verifica, che le SS.LL. medesime trasmetteranno alla scrivente Ragioneria generale dello Stato - Ispettorato generale di finanza (ovvero nel referto ispettivo di finanza).

Si è notato, inoltre, che taluni Enti pubblici procedono alla copertura dell'onere relativo all'indennità di anzianità con modalità diverse, che

vanno dalla stipula di convenzioni con società assicuratrici (ad. es.: l'INA), alla costituzione di depositi vincolati presso Istituti di credito o all'acquisto di titoli.

In proposito, nel caso di copertura dell'onere in questione mediante la stipula di polizze assicurative, le SS.LL. avranno cura di verificare che:

- l'importo della polizza nonché le indennità liquidate annualmente al personale cessato dal servizio figurino in due distinti capitoli tra le uscite in conto capitale;
- a fronte delle indennità liquidate al personale emerga, tra le entrate in conto capitale, il corrispondente importo versato all'ente dalla società assicuratrice;
- la situazione patrimoniale esponga nell'attivo l'importo del credito complessivo costituitosi a favore dell'ente e nel passivo il fondo di anzianità del personale;
- il conto economico accolga le quote annuali di adeguamento del predetto fondo tra i costi d'esercizio.

Inoltre, deve ricordarsi che ai sensi della legge n. 29 ottobre 1984, n. 720 e successive modificazioni e integrazioni, e dei decreti ministeriali del 26 luglio 1985 (art. 9), 22 novembre 1985 (art. 5) e 8 settembre 1989, (art. 4), nonché della circolare 10 febbraio 1990, n. 1976 (*Gazzetta Ufficiale* 13 febbraio 1990, n. 36) concernenti la normativa sulla Tesoreria unica, agli Enti elencati nella Tab. A annessa alla richiamata legge 720/84, non è consentito detenere titoli di proprietà o depositi bancari vincolati, con esclusione di quelli afferenti alle fattispecie previste dai commi quinto e sesto dell'art. 6 del predetto decreto ministeriale 22 novembre 1985 e dei titoli concernenti la partecipazione a forme societarie previste da specifica normativa o assunte in relazione al perseguimento di finalità istituzionali.

Si ricorda che, al contrario, gli Enti di cui alla Tab. B della legge 720/1984 possono detenere titoli e somme vincolati con l'obbligo di considerarli nel «plafond» del 3% di disponibilità complessive che essi possono detenere.

Si ritiene che quando al TFR del personale dipendente si è provveduto mediante la stipula di un contratto assicurativo con il quale l'Ente assume l'obbligo di pagare il premio annuale e l'impresa assicuratrice di corrispondere il TFR medesimo, nelle scritture dell'Ente debba rilevarsi esclusivamente la spesa corrente corrispondente al premio annuo.

Nessuna annotazione dovrebbe eseguirsi nel conto patrimoniale in quanto il debito, in via surrogatoria, è assunto dall'impresa assicuratrice che è anche tenuta alla corresponsione materiale del TFR.

### 2.7.9. *La relazione del Collegio sul conto consuntivo.*

L'intervento dell'organo interno di riscontro sul conto consuntivo va riguardato come la «summa» dell'attività di consulenza e controllo svolta in corso d'esercizio e la relazione in rassegna è certamente l'atto più importante posto in essere in ogni singolo anno.

Nel documento andranno riportati esclusivamente i principali dati d'insieme del conto, al fine di individuarlo senza ombra di dubbio; si dovrà evitare, pertanto, di riportare pedissequamente i vari importi (che il lettore può rinvenire da solo nel conto consuntivo) ma andranno formulate valutazioni e giudizi sulla gestione, riassumendo anche quanto osservato nei verbali redatti in corso di esercizio. Menzione va fatta del funzionamento degli altri centri di controllo interni ed esterni all'Ente e delle sinergie che il Collegio ha posto in essere con quei centri medesimi.

Solo in tal modo le Amministrazioni vigilanti, destinatarie della relazione in discorso, potranno meglio attendere ai compiti loro assegnati dai rispettivi ordinamenti.

Concludendo il referto il Collegio dovrà espressamente:

- attestare la corrispondenza dei dati di sintesi del conto consuntivo con quelli analitici desunti dalla contabilità tenuta in corso d'esercizio e che la relazione illustrativa sulla gestione prodotta dagli Amministratori è congrua con i dati del conto consuntivo;
- proporre, o meno quando ne ricorrano gravi motivi, l'approvazione del conto consuntivo da parte degli Organi e delle Amministrazioni vigilanti a ciò deputate sulla base dei propri ordinamenti.

Le SS.LL. segnaleranno prontamente e con particolare insistenza i casi in cui gli Enti tardino a sottoporre al proprio controllo il conto consuntivo; ciò nella considerazione che in questi casi il trascorrere del tempo rende sempre più difficile la corretta resa del conto.

Alla relazione dei Revisori sul conto consuntivo di un Ente provvede il Collegio in carica al momento del perfezionamento del conto medesimo.

## PARTE TERZA

### L'INFORMATIZZAZIONE DEI DATI

#### 3.1. *Rilevazione dati contabili.*

La Ragioneria generale dello Stato, ai fini anche delle operazioni di consolidamento dei conti pubblici, acquisisce attraverso il proprio sistema informativo i dati contabili e patrimoniali, nonché quelli anagrafici, degli Enti pubblici. Vengono acquisiti anche i dati del personale necessari all'elaborazione del «conto annuale» di cui all'art. 65 del decreto legislativo 29/1993 nonché quelli occorrenti al «Sistema di valutazione» delle Aziende sanitarie ed ospedaliere.

Nello svolgimento dell'attività di acquisizione al Sistema informativo dei dati contabili dei bilanci di previsione, delle relative variazioni e dei conti consuntivi degli Enti pubblici, è stato riscontrato che non sempre i prospetti per la rilevazione dei suddetti dati vengono trasmessi allo scrivente, da parte delle SS.LL., entro i termini indicati nella nota del 31 marzo 1988, n. 117160, (v. all. 7) che di seguito si riportano:

- entro il 31 gennaio dell'anno di competenza i prospetti relativi ai bilanci di previsione;
- entro il 31 maggio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono i prospetti concernenti i conti consuntivi, la situazione dei residui ed i risultati differenziali;
- i prospetti concernenti le variazioni ai bilanci di previsione, entro il mese successivo a ciascuno dei periodi indicati nei prospetti medesimi.

Ciò premesso, nel richiamare l'attenzione delle SS.LL. sulla necessità di disporre in tempo utile dei dati contabili in parola per la effettuazione delle programmate elaborazioni, le SS.LL. medesime sono pregate di voler vigilare a che si ottemperi ai sopra richiamati adempimenti nei tempi richiesti, per non vanificare il conseguimento degli obiettivi cui tale rilevazione è finalizzata.

#### 3.2. *Rilevazione dati patrimoniali.*

Al fine di rendere più completo il Conto generale del patrimonio dello Stato, si è avvertita l'esigenza di rappresentare, in allegato al Conto

medesimo, i valori dei beni patrimoniali di proprietà degli Enti pubblici e segnatamente di quelli disciplinati dalla legge n. 70/1975 e dal decreto legislativo n. 479/1994<sup>12</sup>. La rilevazione dei dati patrimoniali relativi a tali beni costituisce il proseguimento dell'attività già intrapresa per i valori patrimoniali dei circa 2.000 Istituti scolastici dotati di personalità giuridica<sup>13</sup> e si colloca nell'ambito del processo più generale di contabilizzazione del patrimonio pubblico che prevede, in prospettiva, la rilevazione di tutti i beni patrimoniali di proprietà degli Enti pubblici al cui funzionamento direttamente o, indirettamente, contribuisce la finanza statale.

Premesso quanto sopra, le SS.LL. comunicheranno a questa Ragioneria Generale I.G.S.S.M. Div. VIII Via Atanasio Soldati n. 80 — 00155 Roma — non oltre il 30 aprile di ogni anno, a partire dal 1997, i dati relativi ai beni patrimoniali degli Enti suddetti sulla base delle istruzioni di seguito riportate.

Dall'esame dello schema di rendicontazione della situazione patrimoniale utilizzato da tali Enti pubblici nell'ambito del proprio conto consuntivo ed in analogia a quanto effettuato per altri tipi di Enti, è stato definito l'unito prospetto ( all. n. 8) che le SS.LL. avranno cura di far compilare riportando le consistenze iniziali, le variazioni avvenute nel corso dell'esercizio e le consistenze finali afferenti a beni mobili, immobili, partecipazioni ed altri titoli. In sede di prima applicazione i dati dovranno essere riferiti al 31 dicembre 1996, sulla base dei valori riportati negli inventari a seguito delle avvenute operazioni di carico e scarico. Più in particolare, per ciò che concerne i beni mobili e immobili, la rilevazione dovrà essere effettuata sulla base del quadro di assimilazione che segue, il quale consente la classificazione dei beni di proprietà degli Enti secondo le categorie utilizzate per quelli dell'Amministrazione statale.

<b>BENI</b>	<b>MOBILI</b>	Mobili, arredi e macchine per ufficio	CATEGORIA I - Beni mobili costituenti la dotazione degli uffici, ecc.
		Materiale bibliografico	CATEGORIA II - Libri e pubblicazioni
		Impianti, attrezzature e macchinari	CATEGORIA III - Materiale scientifico, di laboratorio ecc.
		Automezzi	CATEGORIA VI - Beni mobili iscritti nei pubblici registri
		Altri beni mobili	CATEGORIA VII - Altri beni non classificabili
	<b>IMMOBILI</b>	Edifici e terreni	CATEGORIA I - Beni disponibili per la vendita
		Costruzioni in corso	
		Diritti reali	CATEGORIA III - Diritti reali (usufrutto, uso, abitazione, superficie, enfiteusi) costituiti su beni di proprietà di comuni, province, regioni, nonché di terzi in genere

<sup>12</sup> Trattasi, in sostanza di n. 89 enti c.d. «parastatali» e n. 4 enti previdenziali (INPS - INAIL - IPSEMA - INPDAP).

<sup>13</sup> Istituti tecnici, professionali, artistici, etc.

Le informazioni che verranno comunicate consentiranno a questa Ragioneria generale di predisporre le singole partite patrimoniali per classi di Enti e per categoria di beni, nonché i prospetti da allegare al Conto generale del patrimonio.

### *3.3. Esame dell'affidabilità del sistema contabile automatizzato.*

La revisione in un ambiente informatico deve essere volta a riscontrare che sia sempre garantita la validità dei dati e dei programmi durante il processo e che siano protetti gli archivi da operazioni che possono creare disturbo.

Dovrà essere accertato: l'esistenza di manuali per gli operatori, che i documenti da inserire nel calcolatore siano preventivamente controllati ed autorizzati; che non esistano duplicazioni di elaborazioni ed infine che, in caso di interruzione delle comunicazioni, sia presa nota in apposito registro per aggiornare successivamente le registrazioni con le scritture provvisoriamente condotte manualmente.

Attraverso controlli a campione di transazioni contabili dovrà esprimersi un giudizio sulla affidabilità del sistema contabile automatizzato, anche con l'ausilio di specialisti.

## PARTE QUARTA

### ASPETTI FISCALI DELLA GESTIONE

#### 4.1. *Generalità.*

Particolare attenzione deve essere posta nella verifica dell'esatto adempimento degli obblighi fiscali cui sono soggetti gli Enti pubblici.

Va doverosamente precisato, in via preliminare, che le indicazioni di seguito riportate rappresentano un quadro di riferimento necessariamente generale, non potendo assumere la caratteristica della specificità nella considerazione della variegata casistica degli Enti presso cui le SS.LL. svolgono funzioni di controllo o di revisione<sup>14</sup>.

Ciò premesso, si forniscono indicazioni relativamente agli adempimenti connessi all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG) ed all'imposta locale sui redditi (ILOR), all'imposta sul valore aggiunto (IVA), all'imposta comunale sugli immobili (ICI) nonché a quelli di sostituto d'imposta e sostituto di dichiarazione, non trascurando le comunicazioni da effettuare in seguito all'accertamento di violazioni tributarie e di quelle attinenti al trattamento tributario dei propri compensi.

#### 4.2. *IRPEG ed ILOR.*

È da tenere in debita considerazione che, da un punto di vista soggettivo, gli Enti pubblici ricadono, ai sensi dell'articolo 87 del Testo unico delle imposte sui redditi, (c.d. «TUIR») approvato con decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nell'ambito applicativo dell'imposta alla stregua di quelli privati.

Il legislatore, infatti, ha evidenziato soltanto la natura non commerciale di determinate funzioni e attività pubbliche quali l'esercizio di funzioni statali da parte di Enti pubblici nonché l'esercizio di attività previdenziali,

---

<sup>14</sup> Di recente, con l'art. 3 della legge n. 662 del 23 dicembre 1996, c.d. «collegato di finanza pubblica», composto da ben 216 commi, il quadro fiscale delle persone giuridiche è stato modificato profondamente, ma le nuove norme diverranno operative tra qualche tempo, una volta emanate le disposizioni attuative (leggi delegate, etc.).

assistenziali e sanitarie da parte di Enti pubblici istituiti esclusivamente a tal fine, comprese le aziende sanitarie (USL e ospedaliere), attività queste che non rientrano nella determinazione del reddito imponibile.

Ciò premesso, occorre effettuare una distinzione tra società ed enti commerciali ed enti non commerciali, atteso che in relazione ai primi il quadro normativo di riferimento è rappresentato dal contenuto del Titolo II — Capo II — del citato testo unico mentre il successivo Capo III riguarda gli enti non commerciali.

La distinzione fondamentale è rappresentata dal fatto che per le società ed enti commerciali tutti i redditi prodotti, quale ne sia la fonte, risultano attratti alla disciplina del reddito d'impresa.

Gli enti non commerciali, invece, determinano il reddito complessivo con le modalità previste per le categorie di redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione, escludendo quelli esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva<sup>15</sup>.

Poiché la quantificazione dell'imponibile avviene seguendo le indicazioni fornite per le singole categorie, particolare attenzione dovrà essere rivolta nella verifica della corretta imputazione dei vari elementi che concorrono alla determinazione del reddito d'impresa derivante dall'esercizio di attività commerciali.

L'articolo 109 del TUIR fornisce le opportune indicazioni circa le formalità da seguire in tema di scritture contabili e le modalità concrete di determinazione del reddito.

Si segnala, a tal riguardo, il contenuto del comma 4-bis in materia di scritture degli Enti soggetti alle disposizioni di contabilità pubblica.

Va parimenti precisato che, ai sensi dell'articolo 108, sempre del TUIR, nella determinazione del reddito complessivo di tali soggetti non deve tenersi conto delle prestazioni di servizi, non rientranti nell'articolo 2195 del codice civile, rese in conformità alle finalità istituzionali dell'Ente che opera in assenza di una specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione.

Si richiama, infine, l'attenzione sulla verifica degli adempimenti connessi alla presentazione della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 1 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni, precisando che tale prescrizione viene meno per «i soggetti diversi dalle persone fisiche che non possiedono alcun reddito o possiedono soltanto redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, sempre che non siano obbligati alla tenuta delle scritture contabili».

---

<sup>15</sup> Questa materia sarà riordinata con le norme delegate che saranno emanate ai sensi dell'art. 3, co. 186 e 187 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 già citata.

Ricade direttamente in capo al Collegio dei Revisori od organo equipollente l'obbligo della sottoscrizione della dichiarazione «Mod. 760» che deve essere apposta dal presidente del Collegio stesso o da tutti gli altri componenti di detto organo, se non forma Collegio. Nel caso in cui tale sottoscrizione dovesse venire a mancare è prevista la comminazione di sanzioni pecuniarie.

Ai fini di una corretta applicazione della normativa in materia fiscale, si ricordano anche le disposizioni di cui al D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, e successive modificazioni ed integrazioni, concernenti la disciplina delle agevolazioni tributarie.

Si rammenta, da ultimo, che agli Enti e società controllate dalle SS.LL. medesime si applica la normativa concernente l'imposta locale sui redditi, prevista dagli articoli 115 e seguenti del citato Testo Unico n. 917/1986.

#### *4.3. Imposta sul valore aggiunto.*

La disciplina dell'imposta sul valore aggiunto si fonda sulle disposizioni contenute nel D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e successive modificazioni ed integrazioni.

Ai nostri fini assumono particolare rilevanza l'articolo 1, nel quale si prevede che il tributo si applica, tra l'altro, alla cessione dei beni ed alla prestazione di servizi effettuati nell'esercizio di impresa, ed il successivo articolo 4 che, da un lato, individua nelle società ed Enti commerciali coloro che pongono sempre in essere attività commerciali e, dall'altro, i soggetti, quali gli Enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che non acquistano la veste di soggetti passivi d'imposta qualora la loro attività venga svolta nell'ambito istituzionale.

Per tali soggetti, qualificati Enti non commerciali e che non hanno, quindi, per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale, devono essere considerate effettuate nell'esercizio dell'impresa solo le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali.

Pertanto, ai fini della individuazione della eventuale soggettività passiva degli Enti verificati, assume rilevanza la valutazione dell'oggetto esclusivo o principale degli stessi Enti con la conseguenza, per coloro che solo marginalmente svolgono attività commerciale, della esclusione per le attività cosiddette istituzionali mentre le altre saranno da considerare assoggettabili all'imposta.

Un breve cenno va fatto con riferimento alle associazioni le quali, in genere, sono da considerare soggetti che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Al riguardo, il comma 4 dell'articolo 4 del decreto Presidente della Repubblica in rassegna fornisce le opportune indicazioni circa le attività, in aggiunta a quelle commerciali, per le quali si ricade nell'ambito applicativo del tributo.

Particolare attenzione, inoltre, deve essere posta per gli Enti non commerciali nella verifica degli adempimenti connessi alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti, le cui disposizioni sono contenute nell'articolo 19-ter del medesimo decreto n. 633, ove è possibile riscontrare che la detrazione è subordinata all'esistenza, tra l'altro, di una regolare contabilità fiscale definita come «separata»<sup>16</sup>.

Altro aspetto da tenere in debita considerazione è il rispetto dei termini delle liquidazioni periodiche, di versamento e di dichiarazione annuale.

Si rammenta, infatti, che la vigente disciplina dell'IVA opera una distinzione tra titolari di conto fiscale e non. I primi sono tenuti ad effettuare la liquidazione ed il versamento dell'imposta risultante a debito entro il giorno 18 di ciascun mese, con riferimento alle annotazioni eseguite nei registri per il mese precedente, derivante dalla differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta relativa alle operazioni imponibili e l'ammontare dell'imposta detraibile.

I secondi, invece, non essendo titolari di conto fiscale soggiacciono alla normativa preesistente a quella con cui sono state dettate disposizioni a valere nei confronti dei predetti titolari di conto fiscale e, pertanto, sono tenuti ad osservare quale termine di liquidazione e versamento il giorno 20 di ciascun mese. Appare opportuno precisare che nel caso in cui dal conteggio effettuato secondo le modalità sopra indicate risulti un debito non superiore alle cinquantamila lire il versamento sarà effettuato unitamente a quello del mese successivo.

In tema di liquidazione e versamento periodici, sono previste dall'articolo 33 del decreto particolari agevolazioni che consentono di effettuare tali operazioni trimestralmente e, cioè, entro il giorno tre (ovvero cinque per i non titolari di conto fiscale) del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri solari.

Il periodo entro cui presentare la dichiarazione annuale, infine, è fissato dall'articolo 28 tra il 1° febbraio ed il 15 marzo di ciascun anno mentre una eventuale differenza a debito risultante dal predetto documento contabile deve essere versata entro il giorno cinque dello stesso mese di marzo.

I Revisori dei conti di Enti pubblici che presentino le caratteristiche di «aziende divise», nell'ambito delle quali sono tenute «in parallelo» più contabilità sezionali ai fini IVA, avranno cura di verificare la tempestiva

---

<sup>16</sup> Si noti che le modalità di deduzione e detrazione, rispettivamente nel caso dell'I.R.P.E.G. (art. 109 del TUIR ed art. 10 della legge n. 20/1989) e dell'IVA (art.-19 ter del decreto Presidente Repubblica 633/1972) sono alquanto diverse.

comunicazione dei dati sezionali al centro che, presso l'Ente, riassume i dati in rassegna.

Solo in tale modo l'Ente, che è unitario soggetto passivo dell'imposta, potrà assolvere correttamente gli obblighi di periodica liquidazione.

#### 4.4. *Imposta comunale sugli immobili.*

Una menzione particolare va fatta in ordine all'ICI, atteso che tale imposta, di recente istituzione, potrebbe dare luogo a difficoltà applicative.

In via preliminare si sottolinea che il presupposto dell'imposta è dato, ex articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, dal possesso di fabbricati, aree fabbricabili e terreni agricoli, siti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali o alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa.

Tale provvedimento legislativo non esclude, in via di principio, la soggettività passiva delle società ed Enti, ma prevede talune esenzioni, specificamente all'articolo 7, con cui l'imposizione è fatta salva, tra l'altro, per gli immobili posseduti «..... dalle unità sanitarie locali, dalle istituzioni sanitarie pubbliche autonome di cui all'articolo 41 della legge 23 dicembre 1978, n. 833, dalle camere di commercio, industria, artigianato ed agricoltura, destinati esclusivamente ai compiti istituzionali».

Fruiscono, altresì, della esenzione anche gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 prima citato, destinati esclusivamente allo svolgimento delle attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a) della legge 20 maggio 1985, n. 222.

Il tributo va corrisposto direttamente all'Ente locale nel cui territorio insistono gli immobili soggetti all'ICI,

#### 4.5. *Sostituto d'imposta e sostituto di dichiarazione.*

Gli obblighi della società o dell'Ente non si esauriscono negli adempimenti connessi alla loro soggettività passiva, sia in termini di imposizione diretta che di quella indiretta, ma sono connessi anche alle incombenze che la legge loro attribuisce, per le quali essi assumono la qualifica di sostituti d'imposta primari ovvero secondari.

In particolare ricadono su tali soggetti gli obblighi di cui al Titolo III del citato decreto Presidente della Repubblica n. 600 del 1973 in tema

di ritenute alla fonte . A questi fini è importante sottolineare soprattutto la previsione normativa secondo la quale tali ritenute devono essere operate sugli emolumenti corrisposti ai propri dipendenti e su quelli erogati a terzi, sia a titolo di retribuzione per lavoro dipendente o assimilato che in relazione ai compensi di lavoro autonomo.

Si coglie l'occasione per rammentare alle SS.LL., il contenuto della nota prot. n.206670 del 15 novembre 1995 (v. all. 9) con cui è stata posta all'attenzione di tutti i Revisori e Sindaci in rappresentanza di questa Amministrazione la necessità di vigilare affinché i sostituti d'imposta secondari presso cui sono esercitate le funzioni di controllo comunichino con la dovuta tempestività al sostituto d'imposta primario l'ammontare dei compensi corrisposti e delle ritenute operate al fine di consentire a quest'ultimo di effettuare, entro i termini di legge, il conguaglio a titolo di contributo sanitario nazionale che risulta rilevante anche allo scopo di effettuare il conguaglio fiscale.

Nonostante ciò continuano a pervenire alla Ragioneria generale dello Stato IGAG — Div. VII, Via XX Settembre 97 — 00187 Roma, comunicazioni di compensi per i quali vengono disattese, anche se parzialmente, le suddette istruzioni.

Ciò premesso, data la esigenza della corretta effettuazione delle operazioni connesse al conguaglio d'imposta e del contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale, è stato predisposto l'unito prospetto (allegato n. 10) che le SS.LL. vorranno far avere agli Enti od organismi vigilati da utilizzare per una corretta ed uniforme comunicazione dei dati in questione.

Particolare attenzione deve essere posta in relazione al contenuto dell'articolo 78 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, in cui sono state impartite disposizioni riguardo all'istituzione dei Centri autorizzati di assistenza fiscale (CAAF) e del conto fiscale ed all'assistenza fiscale dei lavoratori dipendenti in genere.

Con riferimento alle problematiche relative ai CAAF si segnala il decreto Presidente della Repubblica 4 settembre 1992, n. 395, e successive modificazioni ed integrazioni emanato in attuazione del citato articolo 78, comma 18, in cui — nel regolamentare l'assistenza fiscale garantita dai sostituti d'imposta e dagli stessi CAAF — sono indicati gli adempimenti dello stesso sostituto d'imposta (articolo 3).

Il conto fiscale di cui ai commi 27 e successivi del medesimo articolo 78 trova, invece, la sua regolamentazione nel decreto del Ministro delle finanze, emanato di concerto con quello del tesoro, del 28 dicembre 1993, n. 567, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale*, 31 dicembre 1993, n. 306.

Esso fornisce, tra l'altro, notizie dei soggetti cui i conti stessi sono intestati, dei tributi che vi affluiscono nonché dei relativi termini di versamento cui, peraltro, è stato fatto cenno sommariamente nel precedente paragrafo 3.

Non sembra superfluo sottolineare, infine, l'obbligo di dichiarazione «Mod. 770» a carico dei sostituti d'imposta che hanno corrisposto somme o valori soggetti a ritenuta alla fonte. Tale dichiarazione va presentata su supporto cartaceo, utilizzando l'apposito modello approvato con decreto ministeriale, ed anche su supporto magnetico per coloro che nell'anno di riferimento hanno corrisposto compensi o emolumenti ad un numero di lavoratori dipendenti non inferiore alle venti unità.

La dichiarazione in questione riporterà sul frontespizio, tra le altre indicazioni, le generalità di coloro che compongono il collegio sindacale mentre sul retro occorrerà apporre la firma nell'apposito spazio da parte del presidente del Collegio dei Revisori od organo equipollente o da parte di tutti i componenti dell'organo se non formano Collegio.

Sarà cura delle SS.LL. verificare la corretta applicazione di queste disposizioni presso gli organi periferici dell'Ente e la tempestiva comunicazione dei dati del sostituto d'imposta periferico all'unico operatore, incardinato nell'amministrazione centrale dell'Ente medesimo.

#### *4.6. Violazioni tributarie.*

Va rammentato alle SS.LL. l'obbligo derivante dall'articolo 36 del decreto Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, così come modificato dall'articolo 19, comma 1, lett. d), della legge n. 413 del 1991 sopra citata, che impone ai soggetti pubblici incaricati istituzionalmente di svolgere attività ispettive o di vigilanza di comunicare al comando della Guardia di finanza competente per territorio i fatti che possono configurarsi come violazioni tributarie di cui siano venuti a conoscenza a causa o nell'esercizio delle loro funzioni.

Vanno altresì ricordate le sanzioni di carattere penale previste dal decreto-legge 10 luglio 1982, n. 429 convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 in tema di violazioni attinenti all'imposizione diretta ed all'IVA.

Ai fini di una puntuale applicazione della suddetta normativa dell'art. 19, c. 1, lett. d) della legge 413/1991, si allega l'elenco dei Comandi del Corpo della Guardia di Finanza competenti a ricevere le comunicazioni relative alle violazioni tributarie, aggiornato in base al decreto Presidente della Repubblica 2 ottobre 1996, n. 529 con il quale sono stati rideterminati i comandi e i reparti territoriali della Guardia di Finanza (all. 11).

#### *4.7. Ritenuta di acconto.*

Appare utile segnalare un altro adempimento connesso all'incarico di Revisore o Sindaco.

In particolare, si ribadisce l'importanza di una idonea azione di vigilanza sugli Enti controllati circa l'osservanza della tempestiva comunicazione al sostituto d'imposta primario dei compensi corrisposti, da effettuare entro l'anno e, comunque, non oltre il giorno 10 del mese di gennaio successivo all'anno di riferimento.

È appena il caso di precisare, infine, che i compensi corrisposti alle SS.LL. per le funzioni di Revisore o Sindaco di Enti o Società, ai fini tributari, sono da considerare assimilati a quelli di lavoro dipendente e, pertanto, da ricomprendere tra quelli di cui all'articolo 47, comma 1, lett. b), del menzionato TUIR. Essi scontano, quindi, ex articolo 24 del decreto Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, una ritenuta a titolo di acconto del 15%. Una conferma di tale assimilazione si rinviene nella recente risoluzione ministeriale 17 aprile 1996, n. 56/E/S concernente l'ambito di applicazione della legge 8 agosto 1995, n. 335 che ha introdotto l'assoggettamento al contributo previdenziale del 10% dei redditi dei soggetti iscritti, a decorrere dal 1 gennaio 1996, ad una apposita gestione separata presso l'I.N.P.S.. Tale argomento sarà trattato in seguito.

Sulla base, inoltre, di un orientamento del Ministero delle finanze — ex Direzione Generale delle imposte dirette — risalente all'anno 1979 (nota 16 marzo, n. 8/237) per la quale non risultano essere intervenute modifiche, è consentito, su espressa richiesta degli interessati rivolta al terzo erogatore, di applicare sui compensi l'aliquota corrispondente allo scaglione di reddito più elevato (c.d. «aliquota marginale»).

L'orientamento sopra richiamato, che si condivide, postula la segnalazione, al datore di lavoro principale, delle somme erogate al dipendente che svolge funzioni di Revisore o Sindaco, delle ritenute «marginali» applicate, ai fini del c.d. «ricalcolo» di fine anno. Con ciò l'assoggettamento al tributo IRPEF avviene all'atto stesso della produzione del reddito e, presumibilmente, già nella misura definitiva; si semplificano notevolmente le incombenze in capo al percipiente e, in un certo senso, si riafferma il legame tra attività principale ed attività revisionale di cui è permeata tutta la presente circolare.

## PARTE QUINTA

### L'ATTIVITÀ NEGOZIALE DEGLI ENTI PUBBLICI

#### 5.1. *Adempimenti.*

Premesso che le SS.LL. sono fra l'altro chiamate a verificare le fattispecie contrattuali poste in essere dagli Enti controllati, si ritiene opportuno che il relativo esame sia volto ad accertare eventuali patologie con riferimento al quadro normativo sotto specificato.

A questo riguardo, per quanto attiene l'acquisizione di beni e servizi, le SS.LL. procederanno ad una ricognizione sulla legittimità della procedura di scelta del contraente nei suoi specifici presupposti fissati nelle procedure comunitarie, in materia di forniture e servizi, dai Decreti legislativi 24 luglio 1992, n. 358 e 17 marzo 1995, n. 157, nonché dalla direttiva comunitaria 93/36 CEE del 14 giugno 1993, acclarando in particolare che siano state rispettate le procedure di rigetto delle offerte anomale e che le ipotesi di ricorso alla trattativa privata corrispondano a quelle tassativamente elencate nelle citate disposizioni. Al di sotto dei limiti di spesa fissate dalle predette norme l'indagine va rivolta con riferimento alle norme contenute nel decreto Presidente della Repubblica 18 aprile 1994, n. 573 e nei rispettivi ordinamenti amministrativo-contabili.

Per quanto concerne gli appalti di lavori trovano applicazione le disposizioni comunitarie di cui al decreto legislativo 19 dicembre 1991, n. 406, alla Dir. 93/37 CEE del 14 giugno 1993 nonché la legge quadro sui lavori pubblici (legge 11 febbraio 1994, n. 109, come modificata dalla legge 2 giugno 1995, n. 216). Al di sotto della soglia comunitaria trovano invece applicazione le norme di dettaglio contenute nella citata legge 109/94 (artt. 17 e 24).

Si segnala che il limite di soglia comunitaria per gli appalti di forniture di beni e di servizi è fissato in 200.000 ECU (IVA esclusa) e per gli appalti di lavoro in 5.000.000 ECU (IVA esclusa). Il valore di cambio dell'ECU, valevole dal 1 gennaio 1996 al 31 dicembre 1997, è stato fissato in lire 1985,435.

Inoltre dovrà accertarsi la puntuale osservanza delle disposizioni in materia di costituzione di depositi cauzionali, di erogazione di anticipa-

zioni, di corresponsione degli acconti<sup>17</sup>, di antimafia (decreto legislativo n. 490/1994, legge 17 gennaio 1994, n. 47 e circolare Ministero dell'Interno), di comunicazione all'anagrafe tributaria degli estremi dei contratti stipulati (articolo 20 della legge 30 dicembre 1991, n. 413), nonché di versamento degli oneri previdenziali per i contratti di pulizia (articolo 5, legge 82/1994).

Occorre altresì verificare se siano stati posti in essere artificiosi frazionamenti di spesa relativi ad un medesimo lavoro, fornitura o servizio al fine di sottrarre i relativi contratti alla applicazione delle suddette norme.

Nel ricorso alle procedure in economia occorre infine accertare se siano stati richiesti preventivi in numero congruo e, comunque, in numero non inferiore a tre, avuto riguardo che quest'ultima ipotesi non deve costituire norma bensì eccezione fondata su adeguate motivazioni.

Corre infine l'obbligo di richiamare l'attenzione sul disposto di cui all'art. 12 del R.D. 18 novembre 1923, n. 2440 della legge di contabilità di Stato, secondo il quale i contratti debbono avere termini e durata certi.

L'eventuale rinnovo, in caso di comprovata convenienza ed economicità, ai sensi delle disposizioni recate dall'art. 6 della legge 537/1993 come sostituito dall'articolo 44 della legge 724/1994, deve ritenersi ammessa, in relazione ai principi enunciati dal predetto articolo 12.

Si tenga in debito conto che il predetto articolo 6 sancisce inoltre il divieto del rinnovo tacito dei contratti disponendo contestualmente la nullità di quelli contenenti clausole di specie.

---

<sup>17</sup> L'art. 2, comma 91, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (Collegato alla finanziaria) incide notevolmente sulla misura degli acconti in determinate fattispecie che, comunque, non può superare il 5% dell'importo dei lavori.

## PARTE SESTA

### RESPONSABILITÀ DEI REVISORI DEI CONTI

#### 6.1. *Partecipazione alle riunioni degli organi deliberanti.*

Negli ordinamenti degli Enti pubblici è sempre più diffusa la previsione per i componenti dell'organo di controllo interno di assistere alle riunioni del Consiglio di Amministrazione e, se previsti, di altri eventuali organi collegiali<sup>18</sup>.

Pertanto, i Revisori, ove presenti alle riunioni dei predetti organi dovranno con puntualità e discrezione far conoscere il proprio avviso quando ciò appare necessario ed opportuno o perché richiesto dallo stesso organo deliberante, con ciò realizzando l'opportuna opera di collaborazione tanto utile ai fini dei successivi controlli.

Al riguardo, è buona norma accertarsi che gli interventi siano stati fedelmente iscritti nel verbale dell'adunanza, riscontrando nella seduta successiva la puntualità della trascrizione.

Ciò riveste particolare importanza in quanto eventuali responsabilità connesse alle deliberazioni illecite assunte dagli amministratori si estendono anche ai Revisori dei conti che, presenti alla riunione, non abbiano fatto rilevare il loro dissenso debitamente motivato, immediatamente o successivamente in sede di riunione del Collegio dei Revisori.

Sulla questione delle responsabilità dei Revisori che assistono alle sedute del Consiglio di amministrazione dell'Ente giova richiamare la determinazione n. 26/1993 (All. 12) della Corte dei conti nella quale si evidenzia che tale obbligo, ove prescritto, non può avere finalità meramente conoscitiva, ma è strumentale all'esercizio da parte dei Revisori dei propri poteri - doveri di controllo.

Nella predetta determinazione viene richiamato il parere n. 1136 del 1982 della Sez.II del Consiglio di Stato secondo il quale la presenza dei Revisori dei conti alle adunanze degli organi di amministrazione si configura, da un lato, come attività di controllo concomitante e, dall'altro,

---

<sup>18</sup> Diversa è la previsione dell'articolo 2405 c.c. in quanto pone un preciso obbligo del sindaco di assistere alle adunanze del Consiglio di Amministrazione.

essi rispondono solidalmente con gli amministratori per fatti od omissioni di questi quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità della loro carica (si richiama, nuovamente, il principio sancito dall'articolo 2407 codice civile).

Pertanto il dovere dei Revisori è quello di manifestare agli amministratori «non importa se immediatamente o successivamente» il loro parere su quanto deliberato e di darne notizia al Ministero vigilante.

L'adempimento di tali incombenze rende, in ogni caso, il Revisore esente da responsabilità.

Com'è noto gli artt. dal 2403 al 2407 codice civile prevedono i doveri, i compiti e le responsabilità del Collegio sindacale delle Società sotto l'aspetto civile, penale e tributario.

Nel settore pubblico si lamenta la mancanza di una specifica normativa sulle responsabilità dei Revisori dei conti presso gli organismi pubblici; infatti, gli statuti o i regolamenti o le leggi istitutive degli Enti, normalmente, non specificano le responsabilità dell'organo di riscontro.

Tale vuoto normativo ha portato ad una generica estensione ai Revisori dei conti presso gli Enti pubblici della normativa civilistica in materia di responsabilità.

Da una attenta lettura della norma che disciplina la responsabilità civile dei Sindaci ex articolo 2407 codice civile, emergono due possibili ipotesi di responsabilità: una per inadempimento di obbligazioni proprie (articolo 2407, 1° comma codice civile), l'altra in solido con gli amministratori per danni causati da questi.

La prima fattispecie individua la responsabilità esclusiva di ciascun Sindaco in quanto presuppone il mancato adempimento dei doveri inerenti il suo incarico con la diligenza del buon padre di famiglia, ovvero quella del buon professionista per i Sindaci iscritti nel registro dei revisori contabili o negli albi dei dottori commercialisti o dei ragionieri.

In tale ipotesi il Sindaco può essere revocato dall'incarico per giusta causa ex articolo 2400 codice civile. È da evidenziare che la Corte d'Appello di Milano con sentenza in data 26 ottobre 1984, ha affermato che in caso di inesatto o mancato adempimento della prestazione del Sindaco (nel caso di specie il Sindaco non aveva proceduto ai controlli trimestrali di cassa, né agli adempimenti degli artt. 2498 e 2343) la Società può legittimamente rifiutare il pagamento del compenso.

La seconda ipotesi prevista dall'articolo 2407, secondo comma, configura una responsabilità solidale. Tale responsabilità è di natura collegiale in quanto le decisioni vengono prese a maggioranza assoluta dai suoi membri, ed i Sindaci rispondono sia nei confronti della Società che dei terzi.

In merito ai presupposti per riconoscere la responsabilità dei Sindaci, secondo una consolidata giurisprudenza, viene affermato che, una volta data la prova dell'inadempimento degli obblighi dei Sindaci stessi si presu-

me, seppure iuris tantum, l'esistenza del nesso di causalità tra il verificarsi del danno causato dagli amministratori ed il loro inadempimento.

Giova tuttavia evidenziare che qualora un Sindaco faccia iscrivere nel verbale delle adunanze collegiali il proprio dissenso motivato, in assenza di colpa o di dolo, viene riconosciuta sia in dottrina che in giurisprudenza la possibilità di avvalersi in via analogica dell'articolo 2392, ultimo comma c.c. che consente al singolo amministratore che dissenta dalla deliberazione illecita degli amministratori di andare esente da responsabilità.

## 6.2. *Danno erariale e denuncia alla Corte dei conti*<sup>19</sup>.

I Revisori dei conti ogniqualvolta rilevano, nell'esercizio delle loro funzioni, situazioni che possano configurare un danno erariale sono tenuti ad inoltrare con sollecitudine apposita denuncia al competente Procuratore generale presso la Corte dei conti. In altri termini la denuncia deve essere effettuata non appena si è venuti a conoscenza di un fatto o di un comportamento illecito dai quali sia derivato un danno per il pubblico bilancio.

Il Procuratore generale della Corte dei conti con le note n. 122/20 1/PG del 17 maggio 1993 e nn. 7739 e 7740 del 25 luglio 1990 (allegati nn. 13 e 14) ha individuato i criteri e le modalità da seguire per la denuncia di danno erariale e da ultimo, con nota n. 1.c/2 del 27 maggio 1996 (all. 15) ha ridefinito tali segnalazioni integrandole alla luce delle recenti disposizioni legislative.

Tali precisazioni sono state richieste principalmente dal nuovo precetto (art. 1, 3° comma legge 20/1994) che chiama a rispondere del danno erariale i soggetti che, con l'aver «omesso o ritardata la denuncia» abbiano determinato la prescrizione del diritto al risarcimento. Di seguito vengono riportati i passi salienti in materia evidenziati dalla Corte dei conti.

### 6.2.1. *Obbligo di denuncia.*

La materia dell'obbligo di denuncia è stata disciplinata dall'art. 20 del D.P.R. n. 3/1957, testo unico delle disposizioni relative agli impiegati

---

<sup>19</sup> Le disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti, profondamente modificate con le riforme completate nel gennaio del 1994 (rispettivamente il decreto legge 15 novembre 1993, n. 453 convertito, con modificazioni, dalla legge 14 gennaio 1994, n. 19 e la legge 14 gennaio 1994, n. 20) sono state rimodulate, da ultimo, con il decreto legge 23 ottobre 1996, n. 543 convertito, con modificazioni, dalla legge 20 dicembre 1996, n. 639.

civili dello Stato, ed è appunto a questa normativa che fanno riferimento le disposizioni che hanno delineato l'ambito della giurisdizione di responsabilità, assegnata alla Corte dei conti; così recependone la relativa disciplina. Tali le norme contenute nelle leggi delle Regioni ad autonomia ordinaria (art. 32 legge 775/1976); degli enti pubblici (art. 8 legge 70/1975, art. 75 decreto Presidente della Repubblica 696/1979); degli enti locali (art. 85 legge 142/1990); delle strutture sanitarie (art. 28 decreto Presidente della Repubblica 761/1979).

Hanno, poi, carattere meramente confermativo norme in prevalenza regolamentari (quale ad es. l'art. 26 decreto Presidente della Repubblica 1076/1976 relativo alle Forze Armate), ovvero sono stabiliti specifici obblighi di denuncia facenti capo a determinati autorità pubbliche (ad es. all'autorità per la vigilanza sui lavori pubblici, art. 4 legge 109/1994).

### 6.2.2. *Soggetti tenuti alla denuncia.*

L'art. 20 del decreto Presidente della Repubblica n. 3/1957 individua, come soggetti tenuti all'obbligo di denuncia, il direttore generale o il capo servizio e se il fatto dannoso sia a questi imputabile il Ministro; introduce, poi, una novità nella individuazione dei soggetti l'art. 32 legge n. 335/1976 che fa riferimento agli amministratori e ai capi degli uffici della regione e, se il fatto dannoso sia imputabile all'amministratore, al «relativo» organo collegiale.

Vi è, poi, espressa previsione, come tenuti alla denuncia, dei dirigenti con compiti ispettivi (art. 20 decreto Presidente della Repubblica n. 3/1957; art. 12 decreto Presidente della Repubblica n. 748/1972; artt. 86 e 91 decreto legislativo n. 77/1995), a parte disposizioni particolari cui si è già accennato e, in particolare, l'art. 6 della legge 1291/1962 che demanda al Ragioniere generale dello Stato la denuncia alla Corte dei conti degli eventi dannosi emersi nel corso di verifiche amministrativo-contabili eseguite dai dirigenti dei Servizi Ispetti di Finanza da quello dipendenti.

Le disposizioni del citato testo unico n. 3 del 1957 richiedono un adattamento interpretativo quando siano recepite, in virtù di rinvio, nella disciplina concernente altre organizzazioni pubbliche come le Regioni a statuto speciale, gli Enti pubblici, gli enti locali, per individuare nelle diverse realtà organizzative i soggetti tenuti alla denuncia.

Va precisato che una competenza alla denuncia dei fatti dannosi per la finanza pubblica è stata sempre ritenuta propria degli organi di controllo, sia interni che organizzativamente propri di altre amministrazioni,

in ordine ai fatti dannosi imputabili agli organi di vertice degli enti e strutture pubbliche ovvero in via sostitutiva nei casi di omessa denuncia da parte dei soggetti a ciò tenuti. Ciò in quanto il sistema normativo vuole che le responsabilità siano perseguite, che siano gli autori dei fatti dannosi a doverne rispondere e costituisca eccezione l'operatività della norma di chiusura che stabilisce responsabilità per omessa denuncia.

### 6.2.3. *Presupposti, contenuto e tempi delle denunce.*

#### a) *Presupposti.*

La normativa vigente prescrive l'obbligatorietà della denuncia di fatti «che diano luogo a responsabilità» (art. 20 decreto Presidente della Repubblica n. 3/1957, art. 32 legge 335/1976).

Il presupposto che deve essersi verificato perché sorga detto obbligo è quello stesso che comporta il decorso del termine di prescrizione per l'azionamento della responsabilità, ossia il verificarsi di fatto dannoso per la finanza pubblica.

In proposito può ricordarsi che l'indirizzo giurisprudenziale individua detto termine iniziale non nel momento della conoscenza, ma della conoscibilità dei fatti da parte non del Procuratore regionale titolare del potere d'azione, ma dell'organo dell'amministrazione che abbia obbligo di denuncia.

Ciò in conformità al principio generale, il quale, con l'escludere la decorrenza della prescrizione nel tempo in cui il diritto non può essere fatto valere (art. 2939 codice civile), si riferisce solo alle cause giuridiche impeditive dell'esercizio di tale diritto e non anche ai semplici ostacoli di fatto, tra i quali l'ignoranza (colpevole o meno) del titolare in ordine alla sussistenza del diritto.

In effetti è la conoscibilità in seno all'amministrazione quella che ha rilievo per individuare il momento di inizio del termine prescrizione.

Conta precisare che la giurisprudenza costante è nel senso che dà inizio al periodo prescrizione non il semplice compimento della condotta trasgressiva degli obblighi di servizio dalla quale non sia ancora scaturito alcun nocumento patrimoniale all'ente pubblico, ma il verificarsi del danno che costituisce componente del «fatto» dannoso cui fa, ora, espresso riferimento la generale disciplina in materia di prescrizione (legge 20/1994, art. 1, 2° co. modificata con il D.L. 543/1996 convertito dalla legge 639/1996).

È stato, poi, recepito dal legislatore il principio giurisprudenziale secondo cui, nel caso di occultamento doloso del danno, il termine di prescrizione inizia a decorrere dalla data della sua scoperta. E, infatti, la

cognizione di situazioni pregiudizievoli all'amministrazione pubblica è l'effetto di una tipica attività di controllo, la cui impossibilità di esplicitarsi, per fatto doloso dell'autore del danno, comporta un obiettivo impedimento ad agire, di carattere giuridico e non di mero fatto.

È dagli anzidetti momenti — concretarsi del danno, scoperta del danno dolosamente occultato — che, come decorre il termine di prescrizione, così si concreta l'obbligo di denuncia.

In termini generali può aggiungersi che il momento iniziale della prescrizione si rinviene in quello in cui si è verificato il danno erariale e cioè la data dell'evento lesivo nel caso di danno diretto e, nel caso di danno indiretto (che deriva dal fatto che l'amministrazione risarcisca un terzo del danno causato dal dipendente), dalla diversa data in cui con sentenza passata in giudicato o transazione approvata nei modi di legge viene ad esistenza un titolo esecutivo o un'obbligazione specifica di pagamento per l'amministrazione, cioè una situazione giuridica senz'altro produttiva di conseguenze dannose.

Ciò premesso va, altresì, confermato che mere ipotesi di danno non fanno sorgere l'obbligo di denuncia, o meglio non richiedono denuncia, semmai vigile attenzione sugli effetti, nel tempo, dell'azione amministrativa.

Qualora si abbia, invece, il verificarsi di una situazione di fatto con potenzialità lesiva, senza danno attuale, ne può essere effettuata segnalazione agli uffici di Procura per eventuali iniziative volte a coadiuvare un'azione amministrativa intesa a che la potenzialità non divenga evento lesivo per l'Erario, segnalazione la cui omissione — giova precisare — non configura violazione dell'obbligo di denuncia.

#### b) Contenuto.

Il contenuto della denuncia è specificato dalla normativa vigente che vi ricomprende «tutti gli elementi raccolti per l'accertamento delle responsabilità e la determinazione dei danni».

È certo che gli elementi «raccolti» possono non essere utili ai fini della tutela delle ragioni erariali, ma sono quelli dei quali l'autorità, tenuta a effettuare la denuncia, possa avere o conseguire la disponibilità dell'atto in cui si concreta l'obbligo relativo. Non è, quindi, ipotizzabile che, pur essendo certa l'esistenza del fatto e del danno, la denuncia vada subordinata al compimento di indagini ulteriori.

È certo ancora che la denuncia non può consistere in una mera trasmissione di atti ma deve concretarsi in un documento che contenga le indicazioni che la legge prescrive.

La denuncia deve pertanto contenere l'indicazione del fatto, nel senso di descrizione del procedimento seguito, quale previsto dalla normativa di settore ovvero quale di fatto e anche in deroga attuato, nonché dei comportamenti tenuti dai dipendenti, con precisazione delle deviazioni dalle regole normative o dei principi di sana gestione. Ciò con riferimento agli atti allegati alla denuncia.

La denuncia deve, poi, indicare l'importo del danno subito dall'erario, ove ciò risulti dai fatti conosciuti, ovvero se tale elemento non sia determinabile esattamente, i dati in base ai quali emerga la certezza dello stesso benchè ne sia incerta la quantificazione. A questo fine vanno indicati gli elementi che, in base ai dati di esperienza amministrativa nel settore, ove esistano, possano servire alla quantificazione, ovvero ad offrire parametri per la determinazione in via equitativa del danno medesimo (art. 1226 codice civile).

Altro elemento essenziale è l'indicazione delle generalità e dei domicili attuali (sia privati sia di servizio) dei dipendenti la cui attività si sia posta in rapporto causale con l'evento dannoso. Non tanto valutazione delle responsabilità (valutazioni che potranno essere esposte se possibili allo stato degli atti e se ritenute coerenti con gli interessi dell'amministrazione), quanto indicazione, in base alle realtà organizzative e funzionali, dei soggetti cui appare imputabile l'evento lesivo perchè partecipi ai procedimenti ed all'attività amministrativa e perchè inadempienti agli obblighi di servizio che ad essi facevano carico nella fattispecie concreta.

Si richiama, a tal riguardo, l'attenzione sui punti di riferimento introdotti nell'ordinamento con la previsione del responsabile del procedimento, con la separazione dei compiti di governo e compiti di amministrazione, con la previsione di collaborazione che sono a base del nuovo modo di concepire l'azione amministrativa (decreto legislativo 29/1993, legge 142/1990, legge 241/1990, ecc.).

Qualora taluno dei presunti responsabili risulti deceduto, il denunciante deve provvedere, ma solo su richiesta della competente Procura regionale, all'acquisizione degli elementi necessari per l'individuazione degli eredi legittimi o, se del caso, testamentari (denunce di successione, atti testamentari, accertamenti sulla consistenza mobiliare e immobiliare dell'asse ereditario, documentazione relativa al diritto degli eredi a riscuotere ratei di stipendio o di altre competenze maturate dal responsabile al momento del decesso, ecc.).

La denuncia di danno, infine, ove del caso, deve precisare se il pregiudizio patrimoniale incida o meno su conti giudiziali, a denaro o a materia. Nell'affermativa, devono essere comunicati le generalità e il domicilio dell'agente tenuto alla resa del conto, con la precisazione (se il conto medesimo sia stato presentato) degli estremi dello stesso e, qualora

il denunciante ne abbia avuto notizia, dei provvedimenti che eventualmente siano stati adottati.

Qualora il conto non sia stato reso, deve promuoversene la compilazione immediata, anche d'ufficio, tenendo informata la Procura regionale di ogni conseguente adempimento, compresa la notifica dello stesso al contabile interessato che non abbia provveduto.

Infine, qualora il conto sia stato reso, ma non figuri in esso il debito di gestione, deve disporsi la compilazione di apposito deconto, da notificare al contabile e da trasmettere, quindi, alla Corte dei conti.

Anche per quanto riguarda i rendiconti e gli altri conti amministrativi delle gestioni di bilancio e di quelle fuori bilancio autorizzate da leggi occorrerà fare denuncia alla Procura regionale, qualora il responsabile della gestione non abbia provveduto alla loro presentazione nel termine prescritto.

La segnalazione da parte degli organi di controllo deve intervenire anche quando, come spesso accade (per esempio quando si tratti di transazione o riconoscimento di debito), l'atto controllato venga ammesso all'ulteriore corso.

#### c) Tempi.

Le indicazioni già esposte rendono anche chiare le regole concernenti il tempo della denuncia ed in particolare il collegamento che oggi occorre fare tra il precetto di una sua «immediatezza» (art. 20 decreto Presidente della Repubblica 3/1957) e quelli che con lo stabilire il dies a quo della prescrizione indicano anche il momento in cui sorge l'obbligo di denuncia. Questa denuncia una volta verificatosi l'evento lesivo deve essere immediata e, come detto, sulla base degli atti in possesso. Rimane assegnato al successivo momento dell'attività istruttoria l'acquisizione di ulteriori elementi.

Si richiama l'attenzione sulla necessità di immediatezza della denuncia tenuto conto che la responsabilità è sancita dall'art. 1, 3° co. legge 20/1994 e successive modificazioni, non soltanto per omessa, ma anche per ritardata denuncia, ritardo che ha rilievo allorchè la denuncia pervenga in tempo che tecnicamente non consente gli adempimenti necessari all'attivazione delle iniziative giudiziali.

È appena il caso di precisare che l'obbligo di denuncia non si esaurisce con la segnalazione dell'evento ma importa il dovere di riferire costantemente alla Procura regionale competente — anche in assenza di specifiche sollecitazioni — in merito ai successivi sviluppi della questione, trasmettendo di volta in volta ogni atto o documento che si ravvisi utile ai fini di giustizia. Ovviamente, ogni segnalazione integrativa deve fare chiaro e preciso riferimento alla denuncia iniziale.

Inoltre, a parte richieste di accertamenti formulate dalla Procura regionale competente, questi possono essere, successivamente alla denuncia, disposti di propria iniziativa dall'amministrazione ad opera di Commissioni d'inchiesta o di singoli funzionari. In tal caso, gli atti dell'inchiesta amministrativa vanno trasmessi in duplice esemplare alla Procura competente, la quale, comunque, va costantemente informata in ordine all'inizio, allo svolgimento (specie se i lavori si presentino particolarmente lunghi o difficili) ed all'esito degli accertamenti.

Anche nell'ipotesi che, in relazione ai fatti che hanno formato oggetto di denuncia, vengano instaurati giudizi penali, civili, amministrativi o controversie arbitrali, la Procura competente va informata del loro avvio, delle fasi dello svolgimento dei giudizi, nei vari gradi, sino all'esito definitivo, indipendentemente da sollecitazioni e le sentenze pronunciate nei vari gradi di giudizio vanno trasmesse in duplice copia integrale autenticata, precisando, di volta in volta, se esse siano passate in giudicato o siano state impugnate.

#### 6.2.4. *Procura destinataria.*

A seguito della istituzione delle Sezioni e delle Procure regionali della Corte dei conti, disposta con decreto-legge 15 novembre 1993 n. 453, convertito nella legge 14 gennaio 1994 n. 19, l'attività inquirente, prima svolta quasi esclusivamente dalla Procura generale, è oggi esercitata dal Procuratore regionale, quale Pubblico Ministero presso la Sezione giurisdizionale della Corte dei conti per ogni regione e dagli altri magistrati assegnati all'Ufficio.

A detti Uffici, dei quali sono riportati (all. n. 16) i recapiti vanno inoltrate le denunce che possono essere trasmesse alla Procura generale nei casi in cui siano relative a fatti che possono interessare la competenza di più uffici regionali.

#### 6.3. *Partecipazione del revisore supplente.*

L'istituto della supplenza non risulta disciplinato nell'ordinamento pubblico. Tale carenza non può peraltro essere colmata con un semplice rinvio al codice civile<sup>20</sup>.

In proposito devesi segnalare la determinazione n. 1627 del 10 novembre 1981 (all. n. 17) con la quale la Corte dei conti afferma che

---

<sup>20</sup> Diversa è la figura del Sindaco supplente quale definita dall'art. 2401 c.c.; il Sindaco effettivo, peraltro, ha facoltà di avvalersi di un collaboratore (v. art. 2403 bis).

secondo le norme del diritto pubblico può ricorrersi a tale istituto solo in caso di temporanea assenza o impedimento del titolare. Pertanto, la partecipazione dei supplenti alle riunioni dell'organo di controllo in presenza dei membri effettivi, ancorchè senza diritto di voto, inficia il funzionamento del collegio stesso.

La Corte, pertanto, nel ritenere condizionata nell'esercizio la funzione del supplente, ma non limitata nel contenuto, ha evidenziato il diritto - dovere per i Revisori supplenti di essere informati continuamente sui fatti salienti della gestione dell'Ente, al fine di poter assolvere, con adeguata informazione, alle operazioni proprie della funzione di supplente.

Quanto sin qui riportato, nonchè la necessità che l'organo di controllo possa sempre operare collegialmente nell'adempimento delle sue funzioni pubbliche, impongono al membro titolare del Collegio dei Revisori dell'Ente di comunicare tempestivamente la sua assenza o impedimento temporaneo affinchè ciò costituisca la condizione e, quindi la legittimazione, del membro supplente ad assolvere il dovere di partecipazione alle riunioni del Collegio sindacale.

## PARTE SETTIMA

### OSSERVANZA DI TALUNE LEGGI

#### 7.1. *Attuazione del decreto legislativo n. 29/1993. Conto annuale.*

Si è constatato che gli Enti pubblici non sempre adempiono con puntualità ed esattezza agli obblighi previsti dall'art. 65 del decreto legislativo n. 29/1993 e successive modificazioni ed integrazioni.

Si segnala che il complesso degli adempimenti posti in essere dalla Ragioneria generale dello Stato, in attuazione del Titolo V del suddetto decreto legislativo n. 29/1993, si sta progressivamente delineando come un sistema integrato volto non solo ad acquisire le informazioni di base necessarie all'Istituto per svolgere la sua attività di osservazione e di monitoraggio dell'evoluzione della spesa di personale, nonché di analisi dei risultati e di verifica della corretta attuazione delle strategie e delle politiche di Governo, ma anche a fornire alle Amministrazioni i supporti necessari per realizzare una gestione improntata all'ottimale ed efficiente utilizzazione del personale.

Il conto annuale in tale sistema si inserisce come momento di verifica a consuntivo della consistenza del personale e delle relative spese.

Per gli Enti pubblici non economici e per quelli di ricerca tale documento, che comunque deve considerarsi «contabile» in quanto va correlato ai risultati di consuntivo, è preceduto dagli allegati al bilancio di previsione in cui si configura una programmazione del «turnover» e delle relative spese.

L'integrazione dei sistemi informativi (art. 63), laddove attuata, rende possibile un monitoraggio mensile dell'andamento delle spese mentre la relazione al conto annuale, che si sta per ora realizzando soltanto per alcuni comparti (Ministeri, aziende sanitarie, Comuni) fornisce un'analisi dettagliata dell'utilizzo delle risorse umane e dei risultati conseguiti.

Per gli Enti l'integrazione dei sistemi informativi di cui all'art. 63 va interpretata come informatizzazione degli atti amministrativi nel contesto del procedimento (o procedimenti) amministrativo di gestione del personale, che permette all'amministrazione il monitoraggio mensile della spesa di personale, come sopra specificato.

Il conto annuale, quindi, in quanto documento di analisi della struttura del personale e di rendicontazione delle relative spese, si inserisce nella fase conclusiva dell'assetto gestionale e contabile sopra delineato, basato sulla programmazione delle spese di personale, sul loro monitoraggio, sulla verifica a consuntivo e conseguente valutazione dei risultati gestionali.

È evidente la rilevanza che tale documento assume nei confronti del più ampio obiettivo dell'efficienza dell'azione amministrativa e, quindi, l'esigenza, per le stesse Amministrazioni interessate, di acquisire informazioni esaustive e precise.

Ciò premesso, si ribadiscono e si puntualizzano la procedura e gli indirizzi già illustrati con le precedenti circolari:

- Per l'esercizio 1996, d'intesa con la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per la Funzione pubblica, viene confermato il modello di rilevazione elaborato per il conto annuale 1995 che conteneva limitate innovazioni necessarie per una più puntuale specificazione delle assenze e delle indennità nonché per una specificazione delle diverse posizioni ordinamentali introdotte dai contratti collettivi.
- Il termine del 31 maggio, entro cui le Amministrazioni interessate devono inoltrare il conto annuale e la relazione, è perentorio; ciò si rende necessario anche per un complesso di adempimenti successivi (elaborazioni dei documenti economico-finanziari, contrattazione, definizione dei finanziamenti, monitoraggio dei costi, ecc.), tra cui quello riguardante la presentazione del referto da parte della Corte dei conti.
- Insieme con il conto annuale, i citati Enti dovranno trasmettere, così come previsto dalla richiamata normativa, una relazione nella quale devono essere illustrati i risultati conseguiti nella gestione del personale, fornendo informazioni sulla metodologia utilizzata e sui parametri e coefficienti di valutazione adottati per raggiungere gli obiettivi che, per ciascun Ente, sono stabiliti dalle leggi, dai regolamenti e da atti di programmazione. Dovranno anche essere specificati i motivi del mancato raggiungimento totale o parziale degli obiettivi prefissati ed i tempi e modi per sopperirvi.
- L'acquisizione delle informazioni connesse con il conto annuale e la relazione riguarda anche le Regioni a statuto speciale, in relazione all'aspetto ricognitorio e conoscitivo della rilevazione, senza ledere, quindi, l'autonomia regionale, come ha evidenziato la Corte costituzionale con la sentenza n. 359 del 30 luglio 1993.
- Il conto annuale e la relazione, ivi comprese le eventuali successive rettifiche vanno sottoscritte dal dirigente preposto alla gestione del personale e dal rappresentante del Tesoro in seno al Collegio dei Revisori, prima dell'inoltro alla competente Ragioneria.

- Il conto annuale e la relazione vanno inoltrati, come nelle precedenti rilevazioni, agli Uffici centrali e periferici della Ragioneria generale dello Stato: Ragionerie centrali, regionali e provinciali a seconda delle rispettive competenze territoriali.
- Come previsto dal decreto legislativo n. 29/1993, e successive modificazioni ed integrazioni, copia del predetto conto annuale va «contestualmente» inoltrata alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per la Funzione pubblica e alla Corte dei conti.
- In tale contesto va immediatamente attivata la procedura che comporta la dichiarazione di inadempienza subito dopo la scadenza del termine del 31 maggio e l'automatica applicazione delle procedure sanzionatorie. Infatti, appena scaduto il termine di preavviso fissato dalla dichiarazione di stato di inadempienza, il sistema informativo viene chiuso e non è più possibile l'acquisizione dei dati (30 giugno per il settore statale e 31 luglio per il settore pubblico).

Nel precisare che il conto annuale fa parte dei flussi informativi del Sistema Statistico Nazionale (SISTAN), e nel ribadire l'importanza che esso assume per l'attività delle Amministrazioni, e, più in generale, del Governo (come già indicato nella direttiva della Presidenza del Consiglio dei Ministri del 17 novembre 1993, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale* n. 282 del 1° dicembre 1993), si richiama la diretta responsabilità della dirigenza nella gestione finanziaria, tecnica e amministrativa anche in relazione agli effetti che possono derivare alla gestione stessa nel caso in cui, per inadempienza, vengano applicate le sanzioni di cui all'art. 30, comma 11, della legge 5 agosto 1978, n. 468 e successive modificazioni ed integrazioni, nonché quelle previste dall'art. 11 del D.L.vo n. 322 del 6 settembre 1989.

Con la precedente circolare n. 32/1996 relativa al conto annuale 1995 è stata confermata per i Ministeri la rilevazione dei risultati gestionali attraverso la relazione al conto annuale prevista dallo stesso art. 65, comma 2, del decreto legislativo n. 29/1993.

Tale relazione viene riproposta per l'anno 1996, salvo taluni perfezionamenti per un più puntuale approfondimento dei risultati.

Le strutture centrali e periferiche della Ragioneria generale dello Stato confermano il loro impegno per ogni possibile azione di supporto e di indirizzo in connessione con il rapporto funzionale esistente con le Amministrazioni interessate e daranno il massimo contributo per evitare inadempienze e per assicurare la congruità dei dati e la corrispondenza degli stessi con le risultanze contabili. Si attiveranno, inoltre, anche le SS.LL. quali rappresentanti del Tesoro, considerato che il conto annuale e la relativa relazione rappresentano un valido strumento per le funzioni di verifica e di monitoraggio del costo del personale e di analisi della relativa gestione.

I Revisori stessi si asterranno dal sottoscrivere documenti contabili (come rendiconti trimestrali, bilanci di previsione e conto consuntivo), in caso di accertamento di situazioni di ritardo negli adempimenti provvedendo, con urgenza, alle necessarie rilevazioni, al fine di poter consentire gli opportuni interventi. Ciò tenuto conto, come si è precisato nella parte introduttiva, del rilievo contabile che il conto annuale assume.

In sintesi le SS.LL. dovranno:

- verificare i criteri con cui negli allegati al bilancio di previsione si è stimato il «turnover» del personale e la relativa previsione di spesa<sup>21</sup>; verificare che i dati riportati nelle tabelle di rilevazione del conto annuale coincidano con le risultanze contabili, tenendo conto, per gli enti pubblici non economici, del monitoraggio dei costi derivanti dall'applicazione dei CC.CC.M.L., come precisato con circolare del 12 aprile 1996, n. prot. 114179 (all. 18);
- sottoscrivere il conto annuale prima dell'invio alle Ragionerie centrali, regionali e provinciali dello Stato;
- assumere gli opportuni contatti con le stesse, secondo la competenza funzionale risultante dalla circolare n. 14, mentre le predette Ragionerie potranno segnalare alle SS.LL. errori ed inadempienze;
- non sottoscrivere i documenti contabili qualora l'Ente non intenda attivarsi per l'attuazione della rilevazione, (Rendiconti trimestrali, Modelli RND 01 o Conto Consuntivo per l'anno 1996);
- provvedere, alla scadenza del termine, sollecitamente a segnalare l'eventuale inadempienza, secondo le specifiche competenze, ai Commissari di Governo ed alle Amministrazioni vigilanti (Assessorati alla Sanità, Ministeri, ecc.), nonchè ai Servizi Ispettivi di Finanza della Ragioneria generale dello Stato, via XX Settembre 97 - 00187 Roma.

Pertanto le SS.LL. sono invitate a svolgere ogni idonea iniziativa affinché gli Enti si attivino per la sollecita, corretta compilazione della predetta rilevazione, entro i termini previsti.

Si rammenta comunque che, costituendo la rilevazione in questione uno strumento di verifica dei risultati gestionali, è particolarmente utile nell'espletamento della funzione di controllo.

## *7.2. Legge 8 agosto 1995 n. 335. Contributo 10%.*

La legge 8 agosto 1995, n. 335, recante: «Riforma del sistema pensionistico obbligatorio e complementare» stabilisce, all'art. 2, comma

---

<sup>21</sup> L'art. 1, co. da 45 a 55 della legge n. 662 del 23 dicembre 1996 («collegato di finanza pubblica») ha introdotto ulteriori restrizioni alle possibilità di assunzioni da parte delle pubbliche Amministrazioni.

26, che i soggetti che esercitano attività di lavoro autonomo nonché i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, debbano essere iscritti, a decorrere dal 1° gennaio 1996 ad un'apposita Gestione separata, presso l'INPS, e finalizzata all'estensione dell'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti.

Il contributo previdenziale alla Gestione separata è fissato nella misura del 10 per cento dei redditi dei soggetti iscritti.

Il decreto-legge 27 maggio 1996, n. 295, reiterato, da ultimo, dal decreto legge 24 settembre 1996, n. 499, decaduto per decorrenza dei termini e non potuto reiterare a seguito della sentenza della Corte Costituzionale n. 360 del 1996, aveva differito la decorrenza dell'obbligo contributivo al 30 giugno 1996 per coloro che risultavano già pensionati o iscritti a forme pensionistiche obbligatorie e al 1° aprile 1996 per coloro che risultavano non iscritti alle predette forme.

Lo stesso decreto legge aveva altresì istituito, quale organo dell'INPS, il Comitato amministratore della gestione pensionistica dei lavoratori autonomi di cui al comma 26 dell'articolo 2 della legge 2 agosto 1995, n. 335.

La normativa suindicata ha trovato collocazione in altri contesti normativi quali l'art. 1 comma 212 e seguenti della legge 23 dicembre 1996, n. 662 («collegato» alla finanziaria 1997) nonché nel disegno di legge «Norme in materia previdenziale». (A.C. 2797).

Con i decreti ministeriali del 2 maggio 1996, n. 281 e n. 282, del Ministro del lavoro e della previdenza sociale, di concerto con i Ministri delle finanze e del tesoro, sono stati emanati i regolamenti concernenti le modalità ed i termini del contributo previdenziale e la disciplina dell'assetto organizzativo e funzionale della gestione e del rapporto assicurativo.

Si prevede che i soggetti che corrispondono compensi comunque denominati per prestazioni relative a rapporti di collaborazione coordinata e continuativa versino alla gestione separata un importo pari al 10 per cento dell'ammontare del compenso, posto per un terzo a carico dell'iscritto alla gestione previdenziale e per due terzi a carico del soggetto che eroga il compenso stesso. Il versamento è effettuato da parte dei committenti entro il giorno 20 del mese successivo a quello della corresponsione del compenso medesimo.

Il contributo non si applica ai compensi relativi a prestazioni effettuate entro il 29 giugno 1996 per coloro che risultano già pensionati o iscritti a forme pensionistiche obbligatorie ed entro il 31 marzo 1996 per coloro che non risultano iscritti alle predette forme.

## A) Assoggettamento.

Per quanto attiene all'assoggettamento o meno al contributo obbligatorio di cui trattasi degli emolumenti corrisposti da terzi ai dipendenti pubblici per incarichi svolti presso società, associazioni e altri Enti con o senza personalità giuridica, si ritiene opportuno richiamare l'orientamento manifestato in proposito dal Ministero delle finanze, considerato che la natura di tali redditi, sotto il profilo tributario, rileva anche ai fini previdenziali.

Recentemente il Dipartimento delle entrate — Direzione centrale affari giuridici e contenzioso tributario, Div. VI — con Risoluzione Ministeriale 17 aprile 1996, n. 56/E/5 - 229, ha precisato che i compensi e le indennità corrisposte ai collaboratori esterni o componenti di organi collegiali, dipendenti da Pubbliche Amministrazioni, sono assimilati ai redditi di lavoro dipendente, qualora l'incarico sia stato affidato per legge, statuto, regolamento, altro atto amministrativo, in relazione alla particolare posizione rivestita dal dipendente nell'ambito della propria amministrazione, presumendo che la competenza richiesta sia collegata all'appartenenza del soggetto ad una categoria di lavoratori dipendenti.

Pertanto, oltre agli incarichi direttamente conferiti dall'Amministrazione di appartenenza, anche gli incarichi nominativi assegnati direttamente da terzi, enti, società ed organismi pubblici, in forza di legge, statuto, regolamento, altro atto amministrativo, rientrano tra quelli assimilati ai redditi di lavoro dipendente di cui all'art. 47, lett. b), del decreto del Presidente della Repubblica 917/1986.

Sono invece inclusi nella contribuzione obbligatoria i compensi percepiti per incarichi conferiti in relazione a specifiche capacità ed esperienze professionali, indipendentemente dalla sussistenza del rapporto di pubblico impiego; tali compensi sono infatti qualificati come redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del predetto T.U.I.R.

Si rammenta infine che sono in ogni caso esclusi dal contributo previdenziale i redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, di cui all'art. 81, comma 1, lett. 1), del testo unico delle imposte su redditi.

## B) Adempimenti.

I titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa devono iscriversi alla Gestione separata presso l'INPS di cui all'art. 2, comma 26, della legge n. 335/1995 alla data di inizio dell'attività lavorativa.

Nella domanda di iscrizione dovranno essere comunicati i propri dati anagrafici, il numero di codice fiscale, il proprio domicilio, la tipologia dell'attività svolta ed i dati necessari per l'individuazione del/dei committente/i (denominazione, codice fiscale, indirizzo della sede amministrativa o della filiale).

La comunicazione dei dati suddetti può essere fatta in forma libera da presentarsi direttamente alla sede INPS competente in base alla residenza del contribuente oppure a mezzo raccomandata; a tale riguardo si allega il fac-simile di domanda (all. n. 19).

L'iscrizione suddetta è l'unico adempimento a carico degli interessati, in quanto la gestione del contributo (ritenuta di un terzo sul compenso e versamento del 10% complessivo all'INPS) è demandata ai committenti.

### *7.3. Assunzioni obbligatorie (art. 7 D.P.R. n. 345/1994).*

Il decreto del Presidente della Repubblica 18 aprile 1994, n. 345 ha abrogato, con il suo art. 7, l'art. 22 della legge 2 aprile 1968, n. 482. L'art. 5, comma 2, del suddetto decreto, come modificato dall'art. 3 del decreto del Presidente della Repubblica 30 ottobre 1996, n. 634 stabilisce che le amministrazioni dello Stato e gli altri Enti pubblici sono tenute ad inviare ai competenti organi del Ministero, entro il mese di gennaio di ciascun anno un prospetto recante il numero dei posti in organico, nonché il numero del personale effettivamente in servizio per ciascun gruppo di personale di ruolo; il numero del personale non di ruolo, distinto per categorie, il numero ed i nominativi degli invalidi e degli altri aventi diritto al collocamento obbligatorio in servizio<sup>22</sup>.

Ciò premesso, poichè non tutte le pubbliche Amministrazioni e gli altri Enti pubblici adempiono all'obbligo relativo all'invio delle denunce in questione, mentre altre compilano i prospetti in modo non conforme ai criteri stabiliti dalla legge<sup>23</sup>, le SS.LL. avranno cura di vigilare affinché gli enti provvedano tempestivamente ai suddetti adempimenti.

---

<sup>22</sup> Con numerosi decreti leggi sempre reiterati e, da ultimo, col decreto legge n. 511 dell'1 ottobre 1996, decaduto e non reiterato, era stata sospesa l'entrata in vigore del decreto Presidente Repubblica n. 345/1994. L'art. 1, co. 257 della legge 662/1996 (collegato alla finanziaria) prevede ulteriori adempimenti in capo al personale invalido.

<sup>23</sup> Come ampiamente accertato dalla Commissione interministeriale RGS - FP sulle assunzioni di invalidi civili presso pubbliche Amministrazioni che, istituita con D.P.C.M. 11 ottobre 1995, ha terminato i suoi lavori il 31 ottobre 1996.

Nell'allegato n. 20 è riportato uno schema di modulo atto a recepire i dati sulle assunzioni di invalidi presso pubbliche Amministrazioni.

*7.4. Contributo per le prestazioni del Servizio sanitario nazionale. Art. 31 della legge n. 41/1986.*

Si forniscono qui di seguito chiarimenti in merito agli adempimenti contributivi per le prestazioni del Servizio sanitario nazionale di cui all'art. 31 della legge 28 febbraio 1986, n. 41 e successive modificazioni ed integrazioni sui compensi che vengono corrisposti ai lavoratori dipendenti per incarichi assolti in costanza del rapporto d'impiego principale in seno a comitati tecnici, organi collegiali di controllo, commissioni d'esame, organi consultivi di enti privati e pubblici, consigli di amministrazione e simili.

Detti compensi, erogati da soggetti diversi dal proprio datore di lavoro, sono assimilati ai fini tributari al reddito di lavoro dipendente se gli incarichi sono svolti in relazione alla qualifica rivestita e in dipendenza del rapporto di lavoro.

In campo fiscale, l'applicazione della suddetta normativa non fa registrare comportamenti difformi da parte dei sostituti d'imposta.

Non altrettanto avviene in materia di contribuzione sanitaria che, secondo l'interpretazione del citato articolo 31, data dallo scrivente con circolare n. 44 del 5 agosto 1986, dovrebbe essere quella prevista per i redditi di lavoro autonomo.

Di fatto, però, i comportamenti degli Enti erogatori dei compensi sono difformi.

Il complesso delle istituzioni scolastiche dotate di personalità giuridica, infatti, in ottemperanza alla circolare n. 355 del 21 ottobre 1989 emanata dal Ministero della Pubblica Istruzione, applica sui compensi corrisposti ai Revisori dei conti la ritenuta alla fonte a titolo di contributo sanitario nelle stesse misure previste per i lavoratori dipendenti.

Tutte le Amministrazioni statali procedono all'applicazione del contributo, nelle misure previste per i lavoratori dipendenti sui compensi spettanti per la partecipazione ad organi collegiali (commissioni di concorso, commissioni di scarto d'archivio etc.) in forza della deliberazione della Sezione di controllo della Corte dei Conti n. 1719 del 5 febbraio 1987 che si è pronunciata affermativamente sulla regolarità delle ritenute a titolo di contribuzione sanitaria effettuata su tali compensi ai sensi dell'art. 31, comma 1, della più volte citata legge n. 41/1986.

A sua volta la Regione Siciliana, che in un primo momento aveva uniformato la disciplina dei compensi per incarichi alla citata deliberazione

n. 1719/1987 della Corte dei conti, di fronte alle perplessità manifestate da alcuni uffici liquidatori, relativamente alla circostanza che il soggetto percettore fosse o meno dipendente dell'Amministrazione regionale, era pervenuta alla determinazione di acquisire l'orientamento del Consiglio di Giustizia Amministrativa per la Regione Siciliana.

Nell'adunanza del 20 aprile 1988, quest'ultimo Consesso ha argomentato, in particolare, che l'obbligo di contribuzione da parte dell'ente erogatore riguarda tutte le somme versate a lavoratori dipendenti, indipendentemente dal fatto che siano lavoratori propri o altrui. Peraltro, considerato che l'applicazione della norma in questione non è limitata al territorio siciliano ma riguarda l'intero territorio nazionale, ha deferito l'esame del quesito all'Adunanza Generale del Consiglio di Stato, la quale ha ritenuto, a sua volta, di dover acquisire le osservazioni delle Amministrazioni statali interessate per la specifica competenza.

L'esigenza di conoscere le determinazioni del Supremo organo consultivo dello Stato non ha consentito, nel frattempo, allo scrivente di assumere una posizione definitiva in materia.

Con parere del 6 ottobre 1994, il Consiglio di Stato, nel fare proprie le determinazioni del Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione Siciliana, ha chiarito che le ritenute per le prestazioni del Servizio sanitario nazionale debbono essere effettuate dal soggetto erogatore dei compensi con le modalità previste per i redditi da lavoro dipendente, salve le definitive operazioni di conguaglio da parte dell'Amministrazione di appartenenza del dipendente.

Da quanto sopra esposto, emerge l'esigenza di pervenire ad una univoca e definitiva regolamentazione della materia, anche al fine di perseguire l'obiettivo di semplificazione degli adempimenti contributivi posto dal legislatore con la legge 30 dicembre 1991, n. 413<sup>24</sup>.

Pertanto, alla luce delle considerazioni svolte nella predetta decisione della Sezione di controllo della Corte dei Conti, delle argomentazioni adottate dal Consiglio di giustizia amministrativa per la Regione Siciliana nonché, da ultimo, del parere reso dal Consiglio di Stato, si ritiene di poter definitivamente concludere che i compensi corrisposti ai dipendenti pubblici per attività ed incarichi presso la propria o altre Amministrazioni, conferiti in relazione alla qualifica rivestita ed in dipendenza del rapporto di lavoro, debbano essere assoggettati dagli uffici liquidatori al contributo per le prestazioni del Servizio Sanitario Nazionale con le aliquote previste

---

<sup>24</sup> L'art. 3, co. 143 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 («Collegato» alla finanziaria) prevede il riordino, con norme delegate, dei tributi regionali e locali e la contemporanea abolizione dei contributi al SSN.

dall'art. 31, comma 1, della richiamata legge n. 41/1986 e successive modificazioni ed integrazioni.

Tale aliquota - com'è noto - è pari al 10,60 per cento, di cui il 9,60 per cento a carico dell'Amministrazione e l'1 per cento a carico del dipendente, se la retribuzione annua di quest'ultimo non supera 40 milioni; ammonta invece, al 4,60 per cento, di cui il 3,80 per cento a carico dell'Amministrazione e lo 0,80 per cento a carico del dipendente, qualora la retribuzione annua sia compresa tra 40 e 150 milioni.

Nessun contributo è, infine, dovuto se la retribuzione annua del dipendente supera 150 milioni.

## PARTE OTTAVA

### ADEMPIMENTI VARI

#### 8.1. *Trattamento di missione spettante ai revisori dei conti e trattamento tributario.*

La legge 8 marzo 1985, n. 72 ha esteso ai dirigenti del c.d. parastato il trattamento economico, compreso il trattamento di missione, previsto per i dirigenti dello Stato.

Non risultano, pertanto, più applicabili le istruzioni impartite con circolare n. 13 del 12 febbraio 1977 per la parte concernente l'estensione ai componenti degli organi collegiali degli Enti di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70 del trattamento di missione previsto dall'allegato n. 3 del decreto del Presidente della Repubblica n. 411/1976 per i dirigenti del parastato.

Tenuto conto di ciò e considerato, peraltro, che nei confronti degli enti di cui alla legge n. 70/1975 non trova applicazione l'art. 26 della legge 336/1973, si è ritenuto, d'intesa con la Presidenza del Consiglio dei Ministri, che ai predetti organi possa estendersi il trattamento di missione spettante al direttore generale di ciascun ente.

Circa la procedura da seguire per la determinazione del nuovo trattamento di missione, si richiama quanto già fatto presente nella citata circolare n. 13 del 1977, cioè che appare sufficiente che la deliberazione dell'Ente sia sottoposta alla sola Amministrazione vigilante, trattandosi della estensione di un trattamento già prestabilito.

Analoga procedura deve essere seguita per l'autorizzazione ai Revisori a servirsi eventualmente del proprio mezzo di trasporto, nel caso in cui tale mezzo risulti economicamente e funzionalmente più conveniente dei normali mezzi di linea. Si evidenzia che la convenienza economica dovrà essere dimostrata raffrontando la spesa globale (diarie, spese di alloggio, spese di viaggio) relativa alle due ipotesi.

Si precisa che, ove i Revisori siano stati autorizzati a servirsi dell'auto-vettura di proprietà, l'Ente dovrà stipulare apposita polizza assicurativa per la copertura dei rischi non compresi nell'assicurazione obbligatoria (danneggiamento al mezzo di trasporto di proprietà, lesioni o decesso) limitatamente al tempo strettamente necessario per raggiungere la sede dell'Ente e per il rientro nella propria sede di servizio, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del

decreto-legge 24 novembre 1990, n. 344 convertito, con modificazioni, dalla legge 23 gennaio 1991, n. 21, che allo scopo ha esteso ai dirigenti statali l'art. 16 del decreto del Presidente della Repubblica n. 44 del 1990.

Considerata la particolarità delle funzioni svolte dai Revisori, qualora l'uso del mezzo proprio non risulti autorizzato, e gli stessi dichiarino che il viaggio è stato effettuato con il proprio mezzo o con mezzi offerti, agli stessi spetta il rimborso delle spese di viaggio entro i limiti del costo del biglietto di prima classe in ferrovia secondo la tariffa d'uso, escluso qualsiasi supplemento, ma compresa l'indennità del 10% di cui all'art. 14 della legge 18 dicembre 1973, n. 836. Analogo rimborso è consentito anche in assenza dei documenti giustificativi di spesa ogni volta che i Revisori non siano in grado di presentare — per smarrimento o altro — i biglietti in questione attesa la funzione dai medesimi svolta e la inconfutabilità della loro presenza presso l'Ente risultante dai verbali.

Torna utile precisare che l'eventuale uso dei mezzi aerei di linea deve essere autorizzato dall'ente e che il diritto allo sconto del 30% sul prezzo del biglietto viene riconosciuto, in base alla attuale convenzione tra l'Amministrazione e la Compagnia aerea unicamente al personale che presta servizio presso gli Uffici di Roma e soltanto per motivi di servizio. Tali motivi devono essere attestati dall'Ispettorato Generale degli Affari Generali del Personale e degli Studi (I.G.A.G.).

A seguito dell'entrata in vigore della legge n. 37/1990 sono state estese a far data dal 1° marzo 1990 anche ai dirigenti dello Stato ed alle categorie ad essi equiparate le disposizioni vigenti in materia di rimborso di spese di vitto e di alloggio per i dirigenti degli enti pubblici non economici.

Tali disposizioni che sono state oggetto del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 16 marzo 1990, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 94 del 23 aprile 1990, prevedono che il personale sopra indicato possa chiedere, in alternativa alla diaria in misura intera, il rimborso, dietro presentazione di ricevuta fiscale o fattura, delle spese per il vitto entro il limite di complessive lire 118.300 per due pasti giornalieri — con la riduzione del 50% per la consumazione di un solo pasto — e delle spese per il pernottamento relative ad una camera singola in alberghi a 4 stelle (I Categoria). In caso di rimborso delle spese di alloggio o di vitto oppure di entrambe, l'indennità di trasferta oraria o giornaliera è ridotta, rispettivamente, di un terzo o della metà o di due terzi.

Pertanto, il trattamento di missione ai Revisori dei conti nominati presso gli Enti pubblici, indipendentemente dalla qualifica rivestita e dal livello di appartenenza va equiparato a quello spettante ai dirigenti statali con qualifica di dirigente generale e, quindi, a seguito dell'entrata in vigore della citata legge n. 37/1990, questi possono chiedere, in alternativa all'indennità di missione in misura intera, il rimborso delle spese di vitto e di pernottamento nei limiti e con le modalità fissate con il suindicato D.P.C.M. 16 marzo 1990.

Circa il trattamento tributario da applicare alle predette indennità si ricorda che:

- le indennità di trasferta corrisposte ai dipendenti statali o comunque ai prestatori di lavoro subordinato, componenti dei citati organi collegiali degli enti od istituti di diritto pubblico, rientrano fra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e, a cura del soggetto erogante, vanno sottoposte, all'atto del pagamento, per la parte eccedente lire 90.000 al giorno, oltre alle ritenute contributive, alla ritenuta d'imposta in base alle aliquote previste dalla normativa vigente.

Tale aliquota sarà comunicata, a cura degli interessati, all'ente erogante il quale dovrà, a sua volta, comunicare al datore di lavoro da cui il prestatore dipende, l'ammontare delle competenze corrisposte, ai fini del conguaglio annuale delle imposte;

- l'indennità supplementare sul prezzo del biglietto e l'indennità chilometrica per uso del mezzo proprio, sono esenti da tassazione; le indennità orarie, sia nel caso di missione aventi durata inferiore alle 24 ore sia per le ore residuali dopo le prime 24 ore di missione, non sono da assoggettare a ritenute sino alla concorrenza dell'importo complessivo di lire 90.000 giornaliera.

In proposito, considerato che per stabilire la durata della missione, in sede di liquidazione dell'indennità ridotta nei casi di opzione per il rimborso delle spese di albergo, il computo delle ore va effettuato dall'ora di partenza dalla sede di servizio e che, per ogni 24 ore di assenza dalla predetta sede, spetta l'indennità di trasferta giornaliera e, per le ore residuali o per le missioni di durata inferiore alle 24 ore, l'indennità di trasferta, nelle misure orarie, si precisa che la riduzione di 1/3 va applicata sulle sole indennità giornaliera od orarie, che si riferiscono a periodi di 24 ore o frazione, durante i quali vi sia stato un pernottamento in albergo, con esibizione della relativa fattura<sup>25</sup>.

Si ricorda, altresì, che a seguito dell'accordo con la Società Consulting, Marketing e Promotion (C.M.P.) il personale che si reca in missione fuori dalla ordinaria sede di servizio potrà usufruire di strutture alberghiere convenzionate i cui prezzi dei pernottamenti risultano ridotti mediamente del 30% rispetto alle tariffe ufficiali.

L'iniziativa si è resa necessaria vista l'incidenza crescente negli ultimi anni di detta spesa sul trattamento di missione corrisposto al personale. L'utilizzo del servizio consentirà un vantaggio all'Amministrazione dovuto

---

<sup>25</sup> L'art. 1, co. da 66 a 69 della legge 23 dicembre 1996, n. 662 («Collegato» alla finanziaria) dispone talune limitazioni al trattamento di missione dei pubblici dipendenti tra cui quella dell'utilizzo, per i pernottamenti, di alberghi convenzionati con le pubbliche Amministrazioni.

alla riduzione degli oneri rimborsati per i fini in parola, nonché una garanzia per il personale sulla qualità del servizio fornito dalla struttura alberghiera, reso possibile dalla scrupolosa selezione e dai controlli accurati posti in essere da parte della Società predetta.

Ai fini della prenotazione dell'albergo viene posto a disposizione del funzionario il centro prenotazioni della «C.M.P.» mediante l'utilizzo del numero verde 167018352, dei numeri telefonici 0871/85319 - 83422 oppure inoltrando la richiesta a mezzo telefax 0871/84892. Nell'ipotesi di prenotazione diretta dell'albergo, l'interessato potrà usufruire ugualmente della convenzione, occorrerà però identificarsi mediante il «codice Hotel» indicato nella scheda albergo.

Si allega pertanto l'elenco delle strutture alberghiere convenzionate, raggruppate per città, con l'indicazione dei dati identificativi dell'albergo, i relativi prezzi (convenzionati e ufficiali) e il codice che lo contraddistingue. (All. 21).

Si rappresenta inoltre che l'allegato elenco sarà ciclicamente ampliato ed aggiornato, presumibilmente a cadenza semestrale.

Si soggiunge infine che il funzionario potrà comunque contattare direttamente la Società «C.M.P.» per trovare un'adeguata sistemazione nella località di missione, utilizzando eventuali disponibilità di alberghi da parte della predetta Società.

Per ogni ulteriore chiarimento potrà contattarsi l'I.G.A.G. Div. VIII (4761/4092 - 4761/4111).

Si evidenzia inoltre che la Società «C M & P ALBERGHI» ha fatto pervenire un congruo numero di tessere di riconoscimento «CARD», che potranno essere consegnate al personale per usufruire delle agevolazioni previste dalla convenzione in parola direttamente in albergo, anche senza la prenotazione telefonica presso la predetta Società.

Il personale interessato potrà ritirare tale «CARD» presso la Div. 8ª dell'IGAG, Via XX Settembre 97 - 00187 Roma, inoltrando apposita richiesta secondo l'allegato schema (all. 22).

## **8.2. Anagrafe delle prestazioni (art. 58 decreto legislativo n. 29/1993).**

L'Art. 58, commi 6, 7, 8, del decreto legislativo n. 29/1993, prevede che ai fini della compiuta attuazione dell'Anagrafe delle prestazioni, i soggetti pubblici o privati che conferiscono un incarico al dipendente pubblico sono tenuti a farne immediata comunicazione alla Amministrazione di appartenenza.

Debbono, inoltre, essere comunicati, in ragione d'anno, sia gli emolumenti corrisposti, sia i successivi aggiornamenti inerenti l'espletamento dell'incarico.

Ciascuna Amministrazione, poi, è tenuta a trasmettere alla Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento della Funzione Pubblica, tutte le notizie relative agli incarichi, sia direttamente conferiti che autorizzati, con riferimento al 31 dicembre di ciascun anno.

Al riguardo, visto il notevole numero di comunicazioni incomplete e quindi inutilizzabili finora pervenute, si reputa opportuno fornire i seguenti chiarimenti, in linea, peraltro, con quanto ribadito dal Ministro della Funzione Pubblica con circolare del 28 novembre 1995, n. 23, (v. all. n. 20):

- l'obbligo della comunicazione nasce solo quando l'incarico viene conferito ex-novo oppure confermato nel corso del periodo di riferimento;
- debbono essere comunicate altresì le cessazioni degli incarichi conferiti successivamente al 1° gennaio 1992 (data di costituzione della Anagrafe delle prestazioni);
- per gli esercizi successivi, tale obbligo sussiste solo se vi sono aggiornamenti negli emolumenti corrisposti;
- trattasi di adempimento, da effettuarsi una volta l'anno, distinto e non cumulativo con quello di trasmettere all'amministrazione le comunicazioni fiscali previste dall'art. 29 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600/1973 per effettuare il conguaglio di imposta.

Si invitano pertanto le SS.LL. ad accertare che gli Enti, Società, Istituti o altri organismi presso cui vengono svolti incarichi adempiano all'obbligo di rendere le comunicazioni in parola compilando la scheda allegata (all. n. 23).

In particolare si dovrà porre attenzione affinché vengano riportate correttamente le seguenti indicazioni:

- denominazione dell'Ente, Istituto, Società o altro organismo presso cui viene svolto l'incarico e relativo numero di codice fiscale;
- codice della tipologia dell'incarico di cui all'allegata Circolare del Ministro della Funzione Pubblica 7 giugno 1993, n. 18/93 allegata (all. n. 24);
- data d'inizio e/o di cessazione dell'incarico da desumere dal relativo provvedimento;
- importo del compenso connesso all'incarico in ragione d'anno, indipendentemente dal rateo eventualmente corrisposto.

In mancanza, le SS.LL. sono chiamate a provvedervi direttamente facendo pervenire la stessa scheda, compilata in ogni sua parte, all'Ispettorato generale di Finanza, Div. 3<sup>a</sup> per gli incarichi conferiti dalla Ragioneria Generale dello Stato, e all'I.G.A.G. Div. 4<sup>a</sup> per gli incarichi autorizzati, entro il 31 gennaio di ogni anno, con riferimento agli incarichi posti in essere nell'anno precedente<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> L'art. 1, co. da 123 a 131 della legge n. 662 del 23 dicembre 1996 («Collegato di finanza pubblica») commina particolari sanzioni per le pubbliche Amministrazioni che non abbiano ottemperato agli obblighi di cui qui si tratta.

### 8.3. *La verbalizzazione.*

Vanno, in ultimo, formulate talune considerazioni sul tema della verbalizzazione delle riunioni degli organi di controllo al fine di eliminare talune carenze che ostacolano il proficuo svolgimento dei compiti di riassunzione e coordinamento dei risultati dell'attività di riscontro.

A tale proposito si rappresenta l'esigenza che la verbalizzazione degli accertamenti svolti dagli organi interni di controllo nel corso delle riunioni non sia eccessivamente sintetica, ma illustri chiaramente l'attività di controllo effettuata, i criteri di campionatura adottati, nonché le complete indicazioni delle irregolarità riscontrate e delle norme eventualmente violate.

Detta esigenza corrisponde, peraltro, alla necessità di fornire alla struttura amministrativa dell'Ente un preciso riferimento, utile per l'eliminazione dei vizi dai provvedimenti esaminati, e di correggere eventuali illegittimi comportamenti. (Attività di «Report»).

Circa le modalità di verbalizzazione delle riunioni del Collegio si ritiene opportuno segnalare che il verbale è un atto dovuto ed è compiuto nell'esercizio di funzioni pubblicistiche in presenza di controinteressati, produce certezze legali fino a querela di falso ed assume la forma scritta (art. 2403, 5° comma codice civile) e deve contenere almeno le seguenti indicazioni:

- numerazione progressiva, ad iniziare dalla prima riunione di insediamento dell'organo di controllo;
- completa indicazione della data e del luogo di riunione, dell'ora di inizio e di termine della seduta;
- individuazione dei componenti presenti, specificando la qualificazione (Presidente o componente);
- eventuali altri partecipanti alle sedute;
- indicazioni del numero, della data e dell'oggetto dei provvedimenti ritenuti viziati.

Per quanto attiene poi all'esame da parte del Collegio dei Revisori dei conti o organo equipollente dei provvedimenti emanati dall'organo di amministrazione, si richiama quanto segnalato dalla Corte dei conti con sentenza a Sezioni Riunite n. 441/A del 12 ottobre 1985 in materia di doveri e responsabilità dei Revisori dei conti di un ente pubblico (all. n. 25).

L'alto Consesso ha ritenuto che tali doveri oltre che nella vigilanza sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo (Art. 2403 c.c.) consistono anche nell'adozione di criteri di efficienza del controllo e di tutela dell'interesse pubblico nonché nella diligente attività di sorveglianza della contabilità dell'ente. Pertanto i Revisori provvedono ad individuare di volta

in volta, con l'ausilio di criteri logico-sistematici, singoli settori o rami di attività oggetto del controllo.

La Corte in definitiva, pur affermando che sul Collegio dei Revisori dei conti non incombe l'obbligo del controllo analitico di tutti i titoli di spesa, ha individuato dei criteri idonei per l'esplicazione di un'attività di riscontro che possa considerarsi esaustiva. D'altro canto un controllo analitico di tutta l'attività gestionale richiederebbe un'organizzazione adeguata alla struttura organico-amministrativa dell'ente controllato, nonché una presenza permanente del Collegio presso lo stesso.

Circa poi la trasmissione dei verbali del Collegio o organo equipollente al Ministero del tesoro - Ragioneria generale dello Stato - deve segnalare che gli stessi dovranno pervenire con la massima sollecitudine, a cura delle SS.LL., all'Ispettorato Generale di Finanza<sup>27</sup>, con apposita lettera di accompagnamento con cui potranno essere evidenziate particolari questioni. (Relazione riservata).

Va ricordato, da ultimo, che i verbali vanno raccolti e conservati a cura del Presidente del Collegio dei revisori dei conti, sia pure utilizzando le strutture dell'Ente, in linea con i principi recati dagli artt. 2404 e 2421 codice civile.

#### 8.4. *L'uso della carta di credito.*

Il regolamento previsto dall'art. 1, comma 50 della legge n. 549/1995 — in corso di pubblicazione sulla G.U. — detta le norme per la graduale utilizzazione della carta di credito, delle tessere e dei supporti informatici quali strumenti per il pagamento, rispettivamente, delle spese più ricorrenti sostenute dalle amministrazioni statali (trasporto, vitto e alloggio in occasione di missioni; acquisto di beni, lavori e servizi in economia; rappresentanza e organizzazione di convegni; servizi per le esigenze di giustizia, di protezione civile, di campagna, di bordo e di volo per le unità militari; ecc.) e dei transiti autostradali effettuati con automezzi di servizio dai funzionari ad esse appartenenti nel corso dell'espletamento di missioni.

Il regolamento - nell'individuare in taluni soggetti posti al vertice delle amministrazioni statali i titolari «*ex lege*» dell'uso dei nuovi strumenti di pagamento di cui sopra è cenno e nel Dirigente Generale il titolare della potestà di autorizzare, revocare o sospendere l'uso degli stessi da parte del restante personale - affida al Provveditorato Generale dello Stato la competenza a stipulare la convenzione con l'istituto di

---

<sup>27</sup> Alle Ragionerie regionali dello Stato nel caso di Istituzioni scolastiche dotate di personalità giuridica.

credito (o altro ente) emittente le carte di credito risultato aggiudicatario a seguito dell'esperimento di apposita gara.

Allo stesso P.G.S. è, altresì, affidata la competenza per la stipula di analoga convenzione con le società concessionarie di tratte autostradali per l'uso di tessere e di supporti informatici per il pagamento dei relativi transiti.

È previsto, infine, che le restanti amministrazioni pubbliche di cui all'art. 1, comma 2, del decreto legislativo n. 29/1993, possano avvalersi delle procedure di pagamento contemplate nel più volte menzionato regolamento, adattandole, evidentemente, ai rispettivi ordinamenti amministrativo-contabili.

#### *8.5. Limiti all'assunzione di impegni sui capitoli di spesa corrente.*

I revisori nella loro azione di riscontro devono vigilare affinché siano osservati i limiti degli impegni che possono essere assunti nel primo semestre di ogni anno a valere sulle previsioni di spesa corrente dei bilanci degli enti del settore pubblico, quali apposti dall'art. 6, comma 1, del decreto legge 2 marzo 1989, n. 65, convertito, con modificazioni dalla legge 26 aprile 1989, n. 155.

Al riguardo si precisa che il limite del cinquanta per cento individuato dalla normativa in rassegna deve intendersi riferito, in prima applicazione, agli impegni assumibili con riferimento ai singoli capitoli ricompresi tra le spese correnti.

Le conseguenze delle eventuali deroghe previste dal secondo periodo del predetto art. 6, comma 1, mentre possono consentire il superamento del limite in discorso con riferimento allo specifico capitolo, debbono essere riassorbite in sede di assunzione di impegni comunque con riferimento ai restanti capitoli.

Ne deriva che, al termine del primo semestre di ogni anno, la sommatoria degli impegni comunque assunti sui capitoli di parte corrente non potrà complessivamente superare la metà della sommatoria degli stanziamenti, aggiornati ove del caso, dell'anzidetta parte di spesa corrente del bilancio.

In relazione a tutto quanto sopra esposto e, tenuto conto della particolare funzione di interesse pubblico svolta dai Revisori dei conti presso gli Enti pubblici, non può non ribadirsi alle SS.LL. l'invito a stabilire ogni forma di collaborazione con gli organi responsabili degli Enti stessi al fine di meglio contribuire alla realizzazione di una gestione improntata ai criteri di efficienza e proficuità nel perseguimento dei compiti istituzionali.

La presente circolare Vademecum sostituisce, nelle materie trattate, quelle precedentemente emanate ed indicate nell'allegato n. 26.

Nell'allegato n. 27 sono specificate le Divisioni dell'Ispettorato generale di finanza - Servizio enti vigilati cui compete la vigilanza su gruppi o comparti di Enti, ovvero su singoli Enti; sono ivi indicati anche i recapiti cui segnalare eventuali errori o formulare suggerimenti volti al miglioramento di questo «Vademecum».

Il Ragioniere Generale dello Stato  
MONORCHIO

## AVVERTENZE

Questo «Vademecum» è realizzato a fogli mobili per consentirne, nel tempo, l'aggiornamento nelle sole parti modificate o da integrare.

Gli aggiornamenti e le integrazioni di che trattasi si manifestano con sempre maggior frequenza soprattutto a causa dei cc.dd. «Collegati» alle leggi finanziarie (v., da ultimo, la L. 23 dicembre 1996, n. 662) ed alle numerosissime normative, anche delegate, che subito dopo debbono essere emanate, comportanti, con frequenza annuale, non piccole modificazioni dei quadri ordinamentali.

Il «Vademecum», inoltre deve essere aggiornato in continuazione onde recepire, in quanto applicabili, principi, indirizzi ed orientamenti promananti dalla competente Commissione dell'U.E., dalla dottrina, dalla giurisprudenza e, in genere, dalla vasta area delle aziende private, specie quelle grandi, presso le quali i temi della revisione amministrativo-contabile e dei controlli sono oggetto di evoluzione e cambiamenti a ritmi sempre più sostenuti.

Nel «Vademecum», inoltre, verranno trasfusi i risultati delle esperienze fatte dai Revisori dei conti designati dalla Ragioneria generale dello Stato e venute a conoscenza dell'Ispettorato generale di Finanza nello svolgimento dei suoi compiti di vigilanza sugli Enti pubblici.

I fogli di aggiornamento richiameranno, di per sè, la particolare attenzione degli utilizzatori di questo testo a fogli mobili sulle novità che, nel tempo, si manifesteranno.

Il «Vademecum» viene trasmesso in un congruo numero di copie ai responsabili dei vari Uffici della Ragioneria generale dello Stato, i quali ne curano la personale consegna ai propri funzionari che siano al tempo stesso Revisori dei conti designati dall'Istituto o Dirigenti dei Servizi ispettivi di finanza, prendendone debita nota.

I fogli di aggiornamento ed integrazione saranno trasmessi sempre agli anzidetti responsabili di Uffici, che ne cureranno la tempestiva consegna ai richiamati Revisori od Ispettori i quali potranno, così, integrare il «vademecum» di cui sono in possesso.

## APPENDICI AL VEDEMECUM PER LA REVISIONE AMMINISTRATIVO-CONTABILE NEGLI ENTI PUBBLICI

*N° 1. Il c.d. «696 bis».* Con questo documento in corso di perfezionamento per sostituire il regolamento di amministrazione e contabilità degli enti pubblici di cui alla legge 20 marzo 1975, n. 70, all'utilizzatore del «vademecum» viene offerto un «corpus» organico di norme contabili di tipo pubblicistico al quale conformare la propria attività di revisione amministrativo-contabile, ove non diversamente disposto dall'ordinamento dell'Ente cui è applicato e tenendo conto della natura dell'Ente medesimo.

*N° 2. IV, VII ed VIII direttive CEE e conseguenziali norme di diritto italiano.*

- Quarta direttiva del Consiglio 25 luglio 1978 (78/660/CEE).
- Settima direttiva del Consiglio 13 giugno 1983 (83/349/CEE).
- legge 26 marzo 1990, n. 69 (art. 1 ).
- Relazione al decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127.
- Decreto legislativo 9 aprile 1991, n. 127 e successive modificazioni ed integrazioni.
- Ottava direttiva del Consiglio del 10 aprile 1984 (84/253/CEE).
- legge 29 dicembre 1990, n. 428 (art. 7).
- Relazione al Decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88.
- Decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88 e successive modifiche ed integrazioni.

Con questo insieme di documenti sui conti annuali, conti consolidati e sul controllo legale di conti delle Società di capitali, viene posto a disposizione dell'utilizzatore del «Vademecum» un «corpus» organico di ordinamenti contabili di tipo privatistico al quale potrà ispirare la propria attività di revisione amministrativo-contabile, sempre che non diversamente disposto dall'ordinamento dell'Ente e tenendo nel debito conto la natura dell'Ente medesimo.

*N° 3. «Libro verde» sul ruolo, sulla posizione e sulla responsabilità del Revisore legale dei conti nell'Unione Europea.*

Con questo documento la Commissione Europea dopo una sintetica riassunzione delle norme che, a livello di U.E. disciplinano attualmente la revisione legale dei conti e dei motivi che giustificano nuove iniziative a tale livello, evidenzia le tematiche più importanti relative al ruolo ed

alla posizione del revisore legale dei conti, alle sue responsabilità, e conclude su ciascun argomento trattato, suggerendo i possibili interventi prioritari e le modalità e gli strumenti per affrontare le vaste problematiche a livello dell'U.E., invitando le parti interessate ad esprimere le loro considerazioni.

A livello comunitario sono in corso molteplici attività al fine di definire ulteriori principi, di secondo livello, da applicare negli ordinamenti di settore; la Ragioneria generale dello Stato tramite l'Ispettorato generale di Finanza fornisce il proprio apporto relativamente alla revisione legale dei conti negli Enti pubblici.