



Corte dei Conti
Sezione delle autonomie

N. 16/SEZAUT/2017/QMIG

Adunanza del 13 giugno 2017
Presieduta dal Presidente di Sezione
Adolfo Teobaldo DE GIROLAMO

Composta dai magistrati:

Presidenti di sezione	Simonetta ROSA, Diodoro VALENTE, Francesco PETRONIO, Fulvio Maria LONGAVITA
Consiglieri	Lucilla VALENTE, Marta TONOLO, Alfredo GRASSELLI, Rinieri FERONE, Francesco UCCELLO, Adelisa CORSETTI, Elena BRANDOLINI, Stefania PETRUCCI, Dario PROVVIDERA, Mario ALÌ, Paolo ROMANO, Mario GUARANY
Primi Referendari	Rossella BOCCI, Valeria FRANCHI, Giampiero PIZZICONI
Referendari	Vanessa PINTO

Visto l'art. 100, secondo comma, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il testo unico delle leggi sulla Corte dei conti, approvato con regio decreto 12 luglio 1934, n. 1214, e le successive modificazioni ed integrazioni;

Visto l'art. 3 della legge 14 gennaio 1994, n. 20;

Visto l'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con la deliberazione n. 14 del 16 giugno 2000 e le successive modifiche ed integrazioni;

Visto l'art. 6, comma 4, del d.l. 10 ottobre 2012, n. 174, convertito, con modificazioni, in legge 7 dicembre 2012, n. 213 e le successive modifiche ed integrazioni;

Vista la deliberazione n. 103/2017/QMIG con la quale la Sezione regionale di controllo per la Lombardia, in riferimento alla richiesta di parere presentata dal Commissario prefettizio del Comune di Voghera (PV), ha rimesso al Presidente della Corte dei conti, ai sensi dell'art. 6, comma 4, del d.l. n. 174/2012, una questione di massima concernente la determinazione del compenso spettante ai componenti dell'organo di revisione degli enti locali;

Vista l'ordinanza del Presidente della Corte dei conti n. 10 del 30 maggio 2017 con la quale, valutata l'insussistenza dei presupposti per il deferimento alle Sezioni riunite, l'anzidetta questione è stata rimessa alla Sezione delle autonomie;

Vista la nota n. 1234 del 7 giugno 2017, con la quale il Presidente della Corte dei conti ha convocato

la Sezione delle autonomie per l'adunanza odierna;
Udito il relatore Consigliere Marta Tonolo;

PREMESSO

1. La questione sulla quale è chiamata a pronunciarsi questa Sezione, a seguito della rimessione da parte della Sezione regionale territorialmente competente, riguarda la determinazione del compenso spettante ai componenti dell'organo di revisione e, specificatamente, la possibilità di individuare un limite minimo al predetto corrispettivo - in assenza di specifica disposizione sul punto - da ragguagliarsi al limite massimo, stabilito dal decreto del Ministro dell'interno 20 maggio 2005 in applicazione dell'art. 241 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (TUEL), per la classe demografica appena inferiore a quella di appartenenza dell'ente.

La Sezione regionale di controllo per la Lombardia, infatti, con la deliberazione n. 103/2017/QMIG, ha ritenuto rilevanti e degni di una pronuncia nomofilattica i quesiti posti dal Commissario prefettizio del Comune di Voghera come di seguito formulati:

"1. se per la determinazione del compenso spettante ai componenti dell'organo di revisione il limite massimo della fascia demografica inferiore possa costituire di fatto il limite minimo della fascia demografica superiore;
2. se nell'ambito della discrezionalità dell'ente nello stabilire, nel rispetto del limite massimo prefissato e dei criteri normativamente posti, l'ammontare del compenso dei revisori, sia possibile, in considerazione degli obiettivi di finanza pubblica e di razionalizzazione della spesa pubblica di cui al decreto-legge n. 78/2010, determinare un corrispettivo annuo spettante ai componenti, da considerare comprensivo di qualsiasi eventuale maggiorazione e spesa od onere di trasferta, tenuto anche conto che al professionista, essendo un corrispettivo per prestazione d'opera professionale, resta comunque la possibilità di adesione oppure di rinuncia all'incarico, qualora ritenga non soddisfacenti le condizioni economiche della proposta contrattuale predisposta unilateralmente dell'ente.

Qualora si ritenesse che il compenso determinato dall'ente non possa essere considerato comprensivo di qualsiasi eventuale maggiorazione e spesa od onere di trasferta, si chiede, tenuto conto anche dei recenti pareri espressi dalla Corte dei conti, Sezione di controllo per la Regione siciliana n. 272/2015/PAR e Sezione regionale di controllo per la Liguria n. 95/2016/PAR:

3. se il Consiglio comunale debba, con propria deliberazione, rideterminare il compenso già stabilito prevedendo anche uno specifico onere di trasferta, se tale provvedimento possa essere assunto anche in corso di espletamento dell'incarico e se possa avere decorrenza dall'inizio di tale incarico;

4. se le modalità di determinazione del rimborso delle spese di viaggio possano essere unilateralmente stabilite dall'ente, tenuto conto che, ai fini di contenimento della spesa pubblica,

- l'art. 6, comma 12, decreto-legge, n. 78/2010 e la relativa prassi applicativa per la determinazione del rimborso di spese di trasferta ai dipendenti pubblici;

- il DM 4 agosto 2011 per gli Amministratori che, in occasione di missioni istituzionali svolte fuori dal capoluogo del comune, ove ha sede l'ente di appartenenza;

- la deliberazione della Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Lombardia n. 329/2015/PAR, richiamando l'art. 3 DM 20 maggio 2005, in merito al rimborso delle spese viaggio spettanti ai revisori;

riconoscono il rimborso delle spese viaggio effettivamente sostenute e documentate, escludendo modalità di determinazione forfettarie, quali tabelle ACI o un quinto del costo della benzina".

2. La Sezione remittente - affermata l'ammissibilità sia soggettiva che oggettiva delle questioni proposte - rileva, anzitutto, come, da una lettura coordinata dell'art. 241 TUEL e del citato DM 20 maggio 2005 (emanato in attuazione della disposizione sopra richiamata), non risulti indicato un criterio per stabilire il limite minimo del compenso attribuibile ai componenti dell'organo di

revisione di un ente locale.

Osserva, quindi, che la Sezione di controllo per la Regione siciliana, chiamata ad esprimersi sull'individuazione di un limite "congruo" entro cui ridurre il compenso di cui trattasi, con deliberazione n. 272 del 9 ottobre 2015 ha riconosciuto la discrezionalità dell'ente nello stabilire l'ammontare del corrispettivo (pur nel rispetto del limite massimo e degli altri criteri stabiliti dalla legge) ed ha escluso la possibilità di un sindacato esterno sulla congruità del compenso basata sulla presunta esistenza di un limite minimo, affermando che l'adeguatezza della remunerazione è criterio generale e normale; *"in mancanza di norme imperative che impongono minimi tariffari inderogabili, l'onerosità del contratto di prestazione d'opera contrattuale, costituisce elemento 'normale' o 'naturale' come risulta dall'art. 2233 c.c., ma non ne integra un elemento 'essenziale', né può essere considerato un limite di ordine pubblico all'autonomia contrattuale delle parti, talché è ben possibile graduare il compenso al di sotto della misura massima fissata senza alcun limite inferiore di 'congruità'"*.

La Sezione remittente non condivide le su riportate conclusioni ritenendo necessario, viceversa, valorizzare, a fini interpretativi, il nuovo sistema di nomina dei revisori degli enti locali introdotto dall'art. 16, comma 25, del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148.

Tale disposizione, nel prevedere che i revisori siano scelti mediante estrazione da un elenco su base regionale (nel quale possono essere inseriti a richiesta), non solo garantirebbe interessi pubblici generali ed esigenze di coordinamento della finanza pubblica, ma assicurerebbe, soprattutto, l'indipendenza degli organi tecnici dagli organi politici secondo un principio ormai consolidato e direttamente riferibile all'art. 97 della Costituzione (in tal senso, Sezione regionale di controllo per il Veneto, deliberazione n. 355/2016/PAR).

Ebbene, il Giudice del controllo lombardo ritiene che la posizione di autonomia dei componenti dell'organo di revisione potrebbe, tuttavia, *"essere seriamente compromessa ove la determinabilità discrezionale del compenso non fosse circoscritta, non solo entro un limite massimo, ma anche entro un limite minimo che assicuri una adeguata retribuzione a professionisti non più liberamente scelti, ma, in qualche modo, 'imposti' all'ente dal nuovo sistema di nomina"*.

Sostiene, pertanto, che la previsione legislativa del solo limite massimo del compenso, se era coerente con un sistema di nomina in cui il professionista a cui affidare l'incarico era autonomamente scelto dall'ente e la determinazione del compenso era affidata alla libera contrattazione delle parti, ora - dopo il rinnovato sistema di designazione mediante sorteggio su base regionale - la stessa non risponde più all'assetto dei rapporti tra ente e componenti dell'organo di revisione. L'assenza di un limite minimo imputabile ad una lacuna normativa, infatti, priverebbe i consigli comunali del potere di scelta del contraente e, come rappresentato dalla Sezione regionale di controllo per la Liguria (deliberazione n. 95/2016 del 30 novembre 2016), potrebbe incidere sulla effettività del controllo professionale affidato ai revisori.

Dunque, in assenza di una previsione normativa sui limiti minimi dei compensi dei componenti dell'organo di revisione degli enti locali, conclude per la necessità di procedere alla loro individuazione, in via interpretativa, sulla base del sistema attualmente in essere al fine di garantire l'autonomia funzionale del predetto organo di controllo.

All'uopo, individua come parametri sia l'art. 2233, comma 2, del codice civile sia l'art. 10, comma 9 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, attuativo della direttiva 2006-43-CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati.

La prima disposizione - anche successivamente all'abrogazione delle tariffe professionali ad opera

dell'art. 9 del decreto legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito dalla legge 24 marzo 2012, n. 27 - stabilisce che nei rapporti d'opera intellettuale *"la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione"*, mentre l'art. 10 cit., a sua volta, prescrive che il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non possa essere subordinato ad alcuna condizione, né stabilito in funzione dei risultati della revisione, ma posto a tutela della qualità e dell'affidabilità dei compiti di supervisione e di indirizzo.

Ulteriore parametro viene ravvisato anche nei principi stabiliti dalla Sezione delle autonomie che, con la deliberazione n. 11/2016/QMIG, ha escluso l'applicabilità - nei confronti degli organi di revisione contabile degli enti locali - del principio della gratuità degli incarichi conferiti da amministrazioni pubbliche ai titolari di cariche elettive ai sensi dell'art. 5, comma 5 del decreto-legge n. 78/2010, ribadendo, così, la prevalenza del requisito della professionalità (garantito proprio dal nuovo sistema di nomina a sorteggio dei revisori) su quello della fiduciarità.

Conclusivamente, la Sezione remittente deduce la necessità di un limite minimo al compenso dei revisori e ritiene di poterlo ragionevolmente individuare nel limite massimo della fascia demografica, appena inferiore, della griglia redatta in allegato al D.M. 20 maggio 2005 al fine di garantire l'adeguatezza del compenso al maggiore impegno ed alla maggiore responsabilità richieste ai componenti dell'organo di revisione in dipendenza delle grandezze di bilancio legate alla popolazione dell'ente nonché l'indipendenza dell'organo di revisione, evitando distorsioni e ingiustizie.

3. Al fine di evitare potenziali contrasti giurisprudenziali, la Sezione regionale di controllo per la Lombardia ritiene di formulare il seguente quesito: *"se con riferimento al sistema di determinazione del compenso dei componenti dell'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, previsto dall'articolo 241 della TUEL, sulla base delle classi demografiche degli enti locali definite dal DM 20 maggio 2005, possa ritenersi sussistente un limite minimo al predetto compenso da individuarsi nel limite massimo stabilito per la classe demografica appena inferiore a quella di appartenenza dell'ente"*.

CONSIDERATO

La questione di massima di cui trattasi è incentrata sull'asserita necessità di fissare un limite minimo al compenso dei componenti del Collegio dei revisori degli enti locali, a garanzia della loro indipendenza e professionalità nell'esercizio della funzione di controllo e sulla possibilità di individuare tale limite nell'importo corrispondente al tetto massimo indicato dal DM 20/05/2005 per i Comuni appartenenti alla fascia demografica inferiore a quella di riferimento.

La problematica sottoposta al vaglio della Sezione delle autonomie va inserita nel quadro normativo afferente alle funzioni, alla nomina ed ai compensi spettanti ai componenti dell'organo di revisione economico finanziaria degli enti locali e dev'essere esaminata tenendo conto degli approdi giurisprudenziali espressi in materia sia da questa Sezione che dalle Sezioni regionali di controllo.

In via preliminare, devono essere sottolineati la peculiarità ed i contenuti dei compiti affidati ai revisori dei conti (dettagliatamente individuati dall'art. 239 TUEL) e va, senz'altro, considerato come la funzione di collaborazione con l'organo consiliare, quelle di consulenza, di indirizzo tecnico contabile, di controllo e vigilanza sulla regolarità finanziaria ed economica della gestione dell'ente locale (entrate, spese, attività contrattuali ed amministrazione di beni), richiedano una elevata professionalità ed impongano garanzie di imparzialità e indipendenza dell'organo di revisione a tutela dell'interesse - non solo del committente, ma dell'ordinamento stesso - ad una sana e corretta gestione degli enti pubblici (Consiglio di Stato sez. V, 16.11.2005, n. 6407; Consiglio

di Stato, sez. V, 15/02/2017, n. 677; arg. ex Corte Cost. sent. n. 198/2012).

L'organo di revisione, infatti, svolge un pregnante ruolo attivo anche ai fini del raggiungimento degli obiettivi generali di unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, laddove esercita specifiche attività di controllo e verifica ed assume l'onere di comunicazione alla Corte dei conti (CdC, Sez. Aut. deliberazioni 9 marzo 2015 n. 13 e n. 14) sul rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno (ora sostituito da altri meccanismi di vincolo sui saldi dei Comuni), l'osservanza dei principi in materia di indebitamento in applicazione dell'art. 119, ultimo comma, della Costituzione e la sussistenza di gravi irregolarità contabili e finanziarie con evidenti riflessi generali (art. 1, comma 166, legge 23 dicembre 2005, n. 266).

L'importanza delle funzioni cui sono chiamati i componenti dell'organo di revisione (in tal senso, vedasi la recente sentenza della Corte Costituzionale n. 80/2017) giustifica l'onerosità dell'incarico come si deduce dallo stesso art. 241 TUEL e come rilevato, con la circolare n. 33 del 28/12/2011, dal Ministero dell'economia e delle finanze, Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato il quale, con riguardo alla natura contrattuale del rapporto tra l'ente ed i revisori, ritiene che lo stesso *"mal si concilia con la gratuità dell'incarico in quanto l'attività svolta dai predetti revisori e sindaci di natura prettamente tecnica è una prestazione d'opera a cui normalmente corrisponde una prestazione economica"*.

Anche questa Sezione delle autonomie, con la deliberazione n. 11/2016/QMIG, ha riconosciuto – pur ad altri fini e sotto diverso profilo – l'onerosità delle prestazioni dei componenti dell'organo di revisione, fissando i seguenti principi di diritto:

"(...) in forza di un'interpretazione sistematica che tenga conto della norma di interpretazione autentica di cui all' art. 35, co. 2-bis del d.l. 9 febbraio 2012, n. 5 (convertito dalla legge 4 aprile 2012, n. 35) è possibile configurare una eccezione al principio di tendenziale gratuità di tutti gli incarichi conferiti dalle pubbliche amministrazioni ai titolari di cariche elettive. Tale eccezione è da intendersi riferibile alla sola tipologia di incarichi obbligatori ex lege espressamente indicati dalla predetta norma (collegi dei revisori dei conti e sindacali e revisori dei conti). Il revisore dei conti di un Comune, nominato successivamente sia all'entrata in vigore dell'art. 5, comma 5, del d.l. n. 78/2010 sia al nuovo sistema di nomina dell'organo di revisione degli enti locali, ha diritto a percepire il compenso professionale ai sensi dell'art. 241 del TUEL nel caso in cui sia Consigliere comunale in altra Provincia".

Quanto all'entità del compenso base spettante ai revisori, l'art. 241 del TUEL ne fissa i limiti massimi (da aggiornarsi triennialmente, mediante decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica) in ragione della classe demografica di appartenenza dell'ente locale, delle spese di funzionamento e di investimento dello stesso ente, consentendo aumenti del corrispettivo soltanto per ulteriori funzioni assegnate ai revisori rispetto a quelle indicate nell'art. 239 TUEL (aumento massimo del 20%) e qualora l'incarico si svolga nei confronti di altre istituzioni dell'ente (aumento contenuto nella percentuale del 10% per ognuna di esse e per un massimo complessivo non superiore al 30%).

Dal tenore letterale delle citate disposizioni risulta evidente che il legislatore ha inteso riconoscere non solo un adeguato corrispettivo per lo svolgimento delle funzioni di revisione, ma perseguire, anche, finalità di contenimento delle spese negli enti locali; la riduzione dei costi di funzionamento degli organi di controllo interno avviene, pertanto, attraverso la predeterminazione del tetto massimo del compenso base sulla scorta di criteri oggettivi, la previsione di eventuali incrementi solo in ragione di una estensione dell'incarico e la limitazione percentuale dei rimborsi per spese di

viaggio e altro.

Ad evitare che in corso di rapporto si possano verificare variazioni incrementali con maggiori oneri, il comma 7 dell'articolo in esame prescrive che *"l'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina"*.

Ebbene, la sussistenza di specifiche indicazioni normative circa le modalità di predeterminazione dei compensi e dei rimborsi, se valgono a circoscrivere l'autonomia negoziale delle parti, non intaccano, tuttavia, la natura convenzionale del rapporto che viene ad instaurarsi tra il revisore e la Pubblica amministrazione (arg. Sez. Aut. delib. n. 11/2016/QMIG e, in tal senso, anche Sezione regionale di controllo per il Veneto delib. n. 355/2016/PAR).

Anche le modalità di scelta del revisore dei conti per gli enti locali, attraverso il meccanismo di cui all'art. 16, comma 25, del d.l. n. 138/2011 convertito, con modificazioni, dalla l. n. 148/2011 (*"i revisori dei conti degli enti locali sono scelti mediante estrazione da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello regionale, nel Registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, nonché gli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ..."*) non incidono sull'assetto privatistico del rapporto, trovando la propria *ratio* nella necessità di garantire la professionalità e indipendenza dei prescelti nell'esercizio delle rilevanti funzioni del controllo.

Dal quadro normativo testé delineato risulta palese che il legislatore non ha inteso stabilire un tetto minimo al compenso dei revisori, privilegiando, da un lato, l'interesse dell'ente ad una prestazione qualificata, garantita dalle modalità di scelta del revisore e, dall'altro, quello al contenimento della spesa pubblica mediante limiti massimi al corrispettivo; viceversa, l'interesse dei revisori ad evitare *vulnus* alla propria professionalità - derivanti da remunerazioni troppo contenute - e a scongiurare effetti distorsivi nonché potenziali disparità di trattamento, trova tutela nelle richiamate norme di carattere generale che stabiliscono criteri e principi di adeguatezza applicabili alla fattispecie in esame ed a cui l'ente deve attenersi.

Va, al riguardo, considerato che l'art. 2233, comma 2, del codice civile dispone che, nei rapporti d'opera intellettuale, *"in ogni caso la misura del compenso dev'essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione"* e ciò a maggior ragione a seguito dell'abrogazione delle tariffe professionali operata dall'art. 9 del d.l. n. 1/2012.

L'art. 10, comma 9, del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE) - come ricordato dalle Sezioni regionali di controllo per la Liguria (delib. n. 95/2016/PAR) e per la Lombardia (delib. n. 103/2017/QMIG) - esclude che il corrispettivo per l'incarico di revisione legale *"possa essere subordinato ad alcuna condizione"*, *"possa essere stabilito in funzione dei risultati della revisione"* e debba, invece, essere congruamente determinato al fine di assicurare l'effettività e l'indipendenza dell'attività di supervisione, di indirizzo e di verifica intestato ai revisori.

Dunque, a parere della Sezione, l'interesse ad un adeguato corrispettivo trova le proprie garanzie nell'ambito del sistema come finora delineato (e nel rispetto dei principi stabiliti dall'ordinamento) e si realizza, allo stato della normativa, mediante lo strumento contrattuale -ove sia possibile la determinazione concordata del compenso (pur nei limiti massimi fissati dalla legge) - o in sede giudiziaria qualora la remunerazione fissata unilateralmente dall'ente appaia incongrua.

Di conseguenza, i limiti minimi del compenso dei revisori non possono essere determinati per altra via che non sia quella normativa.

Come ripetutamente rammentato da questa Sezione nelle sue pronunce (per tutte, le deliberazioni nn. 28/2015/QMIG e 11/2016/QMIG), l'interprete non può sostituirsi al legislatore al fine di colmare lacune dell'ordinamento, ma deve privilegiare interpretazioni aderenti al tenore letterale e alla *ratio* delle norme individuando la natura dei rapporti che soggiacciono ad esse ed evitando soluzioni ermeneutiche derogatorie o additive.

Va, conclusivamente, escluso che la Sezione delle autonomie e le Sezioni regionali di controllo, nell'esercizio dell'attività consultiva in materia di contabilità pubblica di cui all'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003, fissino, in via interpretativa, limiti minimi garantiti per il compenso dei componenti dell'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, la cui determinazione, tuttavia, dovrà, per quanto finora esplicitato, tener conto di criteri generali e dei parametri indicati all'art. 241, comma 1, del TUEL, nonché trovare adeguata motivazione nel provvedimento di nomina dei revisori.

P.Q.M.

La Sezione delle autonomie della Corte dei conti, pronunciandosi sulla questione di massima posta dalla Sezione regionale di controllo per la Lombardia con la deliberazione n. 103/2017/QMIG, enuncia il seguente principio di diritto:

“L'individuazione di limiti minimi del compenso dei componenti dell'organo di revisione degli enti locali non compete alla Corte dei conti nell'esercizio della funzione consultiva di cui all'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003, n. 131.”

La Sezione regionale di controllo per la Lombardia si atterrà al principio di diritto enunciato nel presente atto di orientamento, al quale si conformeranno tutte le Sezioni regionali di controllo ai sensi dell'art. 6, comma 4, del decreto legge 10 ottobre 2012, n. 174, convertito dalla legge 7 dicembre 2012, n. 213.

Così deliberato in Roma nell'adunanza del 13 giugno 2017.

Il Relatore
F.to Marta TONOLO

Il Presidente
F.to Adolfo T. DE GIROLAMO

Depositata in Segreteria il 28 giugno 2017

Il Dirigente
F.to Renato PROZZO