

INDIPENDENZA, INCOMPATIBILITÀ, INELEGGIBILITÀ DEI REVISORI DEI CONTI DEGLI ENTI LOCALI

(Dott. Giorgio Chambeyront)

Sommario

1. Premessa; 2.1 Dell'indipendenza del revisore in ambito UE; 2.2 Dell'indipendenza del revisore in Italia; 3.1 Dell'iscrizione nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali; 3.2 Della verifica del permanere dei requisiti; 4.1 Della verifica delle cause di ineleggibilità e incompatibilità, nomina, revoca e cessazione dell'incarico; 4.2 Delle cause di incompatibilità ed ineleggibilità; 4.3 Della giurisprudenza e prassi in tema di ineleggibilità e incompatibilità

1. Premessa

Nell'anno 2011 si è assistito a una riforma epocale dei meccanismi di individuazione dei componenti degli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali. L'art. 16 del decreto legge 138/2011, infatti, nel modificare l'art. 234 del TUEL, ha introdotto un meccanismo di estrazione a sorte, ad opera delle Prefetture, dei detti componenti, scelti ora tra gli iscritti in un elenco tenuto dal Ministero dell'Interno. I motivi alla base di tale riforma trovano fondamento sulla vasta eco, accentuata dal momento di grave congiuntura economica attraversato dal Paese, che hanno avuto le avverse vicende amministrative di molti comuni italiani. La diffusa prassi di *mala gestio*, che ha fatto balzare agli onori delle cronache diversi amministratori locali, oltre ad aver condotto numerosi enti alla dichiarazione di dissesto, ha portato all'accumulo negli anni di una ingente quantità di debiti fuori bilancio, il cui totale è stato stimato in alcune decine di miliardi di euro. Tale ultima circostanza risulta particolarmente grave ove si consideri che essendo essa dovuta, appunto, a debiti fuori bilancio, oltre a essere di difficile quantificazione, non è computata nel debito pubblico ufficialmente quantificato andando, inoltre, a costituire una fonte di finanziamento "occulta" delle p.a. locale, a discapito delle imprese le quali devono sostenere il costo di questo debito con nefasti effetti sul tessuto economico e produttivo. Da qui il proliferare delle recenti iniziative del legislatore in materia di certificazione, ricognizione e pagamento dei debiti della p.a. Tali vicende in definitiva hanno fatto emergere con forza la necessità di una profonda riforma dei controlli interni ed esterni all'ente locale. L'organo di revisione economico finanziario dell'ente, come accennato, è stato il primo ad esserne interessato; successivamente sono intervenute le riforme introdotte in materia di controlli con il decreto legge 174/2012. L'esperienza amministrativa dei nostri enti locali ha pertanto dimostrato la fallacità di un sistema di nomina dei componenti degli organi di revisione fondata su criteri, in buona sostanza, squisitamente politici, se non quando familistici, che hanno ridotto gli organi in parola a un ruolo ancillare rispetto a quelli politici, di governo degli enti. Tali nomine sono state in definitiva viste dalla politica alla stregua di posti di sottogoverno, utilizzabili per accontentare candidati consiglieri non eletti, collettori di voti, personaggi legati da rapporti di cointeressenza se non quando, addirittura, amici o parenti, più o meno lontani; ciò in evidente spregio di ogni criterio fondato sulla professionalità e capacità di garantire all'ente quell'indispensabile apporto che solo una qualificata attività di *auditing* può garantire. La classe politica locale ha di fatto rinunciato a tale supporto senza comprendere che la detta attività, lungi dal costituire intralcio alla gestione, poteva fungere da garanzia, in primo luogo, proprio per gli amministratori. Delle logiche conseguenze delle scelte sopra descritte è possibile leggere sulla cronaca, anche giudiziaria, degli ultimi anni. Da quanto esposto in premessa, sembra

che a mancare sia stata l'indipendenza dei revisori, mancanza cui il legislatore ha cercato di porre rimedio.

2.1 Dell'indipendenza del revisore in ambito UE

Già la direttiva 84/253/CEE del Consiglio delle Comunità europee¹, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili, stabiliva i requisiti minimi delle persone che potevano essere autorizzate all'esercizio del controllo di legge dei documenti contabili. In particolare gli articoli 24 e 25 della direttiva 253 imponevano agli Stati membri dell'UE di prescrivere che i revisori potessero effettuare il controllo di legge dei conti solo se indipendenti. L'articolo 26 prescriveva anche agli Stati membri di garantire che i revisori fossero passibili di adeguate sanzioni qualora fossero venuti meno all'obbligo di indipendenza nell'esercizio delle loro funzioni. Anche il Libro verde della Commissione (del 1996) su *“Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore dei conti nell'Unione europea”* ha individuato l'indipendenza quale cardine fondamentale dell'attività di revisione. A seguito della comunicazione della Commissione del 1998, intitolata *“La revisione contabile nell'Unione europea: prospettive future”*, è stato costituito un comitato UE per la revisione contabile, il quale, anch'esso, ha indicato l'indipendenza dei revisori quale priorità. E' poi intervenuta la comunicazione della Commissione del 13 giugno 2000, *“La strategia dell'UE in materia di informativa finanziaria: la via da seguire”*, volta allo sviluppo di regole comuni, anche per quanto riguarda le norme etiche e professionali, affinché la funzione di revisione legale dei conti venisse esercitata a livelli qualitativi uniformemente elevati nell'ambito dell'Unione, seguita dalla raccomandazione della Commissione del 15 novembre 2000 relativa ai requisiti minimi per il controllo della qualità della revisione legale dei conti nell'Unione europea. Con la Raccomandazione del 16 maggio 2002², la Commissione europea ha affermato che l'indipendenza dei revisori è fondamentale per la fiducia del pubblico nell'affidabilità delle relazioni di revisione. Essa infatti conferisce una maggiore credibilità alle informazioni finanziarie pubblicate ed è di particolare valore per gli *stakeholders*. L'indipendenza è pertanto individuata quale principale mezzo di cui dispone il professionista incaricato per dimostrare al pubblico e alle autorità che i revisori svolgono le loro funzioni con un rigore che soddisfa i principi etici generalmente riconosciuti, in particolare quelli di integrità ed obiettività. Da ultimo è intervenuta la Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. L'articolo 22 della direttiva 43 stabilisce che gli Stati membri assicurano che il revisore legale e/o l'impresa di revisione contabile di un ente siano indipendenti da quest'ultimo e non siano in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale. E' inoltre dettata una definizione maggiormente stringente del concetto di indipendenza, focalizzata su aspetti quali: relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, nei confronti dell'ente oggetto della revisione; la prestazione di servizi aggiuntivi diversi dalla revisione contabile; il livello dei corrispettivi ricevuti dall'ente sottoposto alla revisione contabile e/o la struttura di tali corrispettivi; il concetto di «rete» in cui i revisori operano (esempio condivisione degli utili o dei costi; esistenza di clienti abituali comuni); esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione. L'indipendenza del revisore, così rigorosamente enunciata, nell'ente pubblico diviene strumento di concreta attuazione del *diritto a una buona amministrazione*, codificato nell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (cd. *“Carta di Nizza”*)³.

¹ Ora abrogata della direttiva 2006/43

² *“L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali”*

³ Per approfondimenti si veda Renato Rolli, *“I principi dell'azione amministrativa”* in *“Azione amministrativa e disciplina di diritto pubblico”*, a cura di Fabrizio Luciani e Renato Rolli, Edizioni scientifiche italiane, Napoli 2008

2.2 Dell'indipendenza del revisore in Italia

La direttiva 2006/43/CE è stata attuata nel nostro paese con il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. In particolare, l'articolo 10 del decreto è rubricato "*indipendenza e obiettività*". Tale articolo, nell'attuare i principi della direttiva europea, stabilisce anche che i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali e dal Ministero dell'economia e delle finanze. Il Consiglio nazionale dei commercialisti ed esperti contabili, nel suo principio di revisione n. 100, ha elaborato una definizione dell'indipendenza del revisore distinguendola in: *indipendenza mentale*, da intendersi come atteggiamento intellettuale del revisore nel considerare solo gli elementi rilevanti per l'esercizio del suo incarico, escludendo ogni fattore estraneo, e *indipendenza formale*, ossia la condizione oggettiva in base alla quale il revisore sia riconosciuto come indipendente, vale a dire che il revisore non debba essere associato a situazioni o circostanze che siano di rilevanza tale da indurre un terzo, ragionevole e informato, a mettere in dubbio le capacità del revisore stesso di svolgere l'incarico in modo obiettivo. Lo stesso Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha rimarcato l'importanza dell'indipendenza del revisore anche nell'ambito degli enti locali⁴: "*in generale, il revisore, al fine di garantire l'autonomia di giudizio e l'indipendenza della sua attività, dovrebbe evitare tutte le ipotesi in cui coesistono il ruolo di controllore e di controllato*". In tema di enti pubblici occorre comunque precisare che il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha escluso che le molteplici attività svolte dai revisori dei conti presso gli enti stessi, ai sensi dell'articolo 20 del decreto legislativo 123/2011, possano essere assimilate alla revisione legale. Quest'ultima va invece ricondotta unicamente alla fattispecie indicate nell'articolo 14 del decreto legislativo 39/2010⁵. Tuttavia, l'articolo 21 del citato decreto legislativo 123/2011, rubricato "*indipendenza dei revisori e dei sindaci presso gli enti ed organismi pubblici*", stabilisce che gli organi di controllo devono assicurare l'esercizio delle funzioni loro attribuite in modo indipendente e che ai revisori e sindaci presso enti ed organismi pubblici si applicano i requisiti di onorabilità, professionalità e indipendenza previsti dall'articolo 2387 del codice civile. In definitiva, la carica di revisore dei conti, che, attesa la sua funzione di controllo nonché di supporto e collaborazione al consiglio comunale, ha natura prevalentemente tecnico professionale, dovrebbe essere e apparire come del tutto privo di connotazioni di rappresentanza e vicinanza politica.

3.1 Dell'iscrizione nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali

L'articolo 16 del decreto legge 138/2011 ha trovato concreta attuazione con il decreto del Ministero dell'Interno 15 febbraio 2012, n. 23 (G.U. n. 67 del 20 marzo 2012), "*Regolamento adottato in attuazione dell'articolo 16, comma 25, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148, recante: «Istituzione dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali e modalità di scelta dell'organo di revisione economico-finanziario»*". L'articolo quattro di tale norma regolamentare ha disciplinato l'iscrizione nell'elenco in fase di prima applicazione. I requisiti richiesti per la fascia "1" (enti fino a 4.999 abitanti) erano: l'iscrizione da almeno due anni nel registro dei revisori legali o all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; l'aver avanzato, entro la data di entrata in vigore del presente decreto, richiesta di svolgere la funzione quale organo di revisione di ente locale; l'aver conseguito almeno quindici crediti formativi, acquisiti nel triennio 2009-2011 e riconosciuti dai competenti Ordini

⁴ Documento n. 1 dei Principi di vigilanza e controllo dell'Organo di revisione degli Enti locali (novembre 2011)

⁵ Circolare della Ragioneria generale dello Stato del 07 agosto 2013, n. 34

professionali o associazioni rappresentative degli stessi, per aver partecipato a corsi o seminari formativi in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti territoriali. Per le fasce “2” (da 5.000 a 14.999 abitanti, unioni di comuni e comunità montane) e “3” (popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti, nonché province) il titolo richiesto dell’anzianità di iscrizione agli albi professionali era elevato, rispettivamente, a cinque e dieci anni ed era inoltre richiesto, in luogo della semplice domanda, il requisito di aver effettivamente svolto, rispettivamente, uno o due incarichi di revisore dei conti presso un ente locale per la durata di tre anni. Per le successive iscrizioni nell’elenco, ai sensi dell’art. 3, sono ora richiesti, per la fascia “1”: l’iscrizione da almeno due anni nel registro dei revisori legali o all’Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili; il conseguimento, nel periodo 1 gennaio - 30 novembre dell’anno precedente, di almeno dieci crediti formativi per aver partecipato a corsi e/o seminari formativi in materia di contabilità pubblica e gestione economica e finanziaria degli enti territoriali i cui programmi di approfondimento ed i relativi test di verifica siano stati preventivamente condivisi con il Ministero dell’interno. Per le fasce “2” e “3”, fermi i requisiti riferiti ad anzianità di iscrizione nel registro o albo e all’esperienza maturata in precedenti incarichi, è richiesto il conseguimento di almeno dieci crediti formativi nei corsi o seminari formativi sopra citati.

3.2 Della verifica e del permanere dei requisiti

Premesso che la sussistenza dei requisiti al momento dell’iscrizione è eseguita dal Ministero dell’Interno, ai fini del controllo del permanere degli stessi requisiti, si evidenzia che l’iscrizione nell’albo speciale dei revisori dei conti degli enti locali è verificabile sul sito del medesimo dicastero, area dedicata alla finanza locale; l’iscrizione nel registro dei revisori legali è verificabile sul sito della Ragioneria generale dello Stato, nell’area dedicata alla revisione legale; l’iscrizione all’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è invece verificabile sui siti degli ordini delle varie città. Un soggetto potrebbe tuttavia essere ancora iscritto nel registro dei revisori legali ma, al contempo, non essere più in possesso dei requisiti di onorabilità richiesti per l’iscrizione e quindi essere soggetto a procedimento finalizzato alla cancellazione dal registro stesso. Le persone fisiche sono in possesso dei requisiti di onorabilità se rispettano, congiuntamente, le seguenti condizioni: non si trovino in stato di interdizione temporanea o di sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese; non siano state sottoposte a misure di prevenzione disposte dall’autorità giudiziaria ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423 o della legge 31 maggio 1965, n. 575, salvi gli effetti della riabilitazione; non siano state condannate con sentenza irrevocabile, salvi gli effetti della riabilitazione (ad una delle seguenti pene: reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l’attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati, valori mobiliari e strumenti di pagamento, nonché per i reati previsti dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39; reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei delitti previsti nel titolo XI del libro V del codice civile; reclusione per un tempo superiore ad un anno per un delitto contro la pubblica Amministrazione, contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l’ordine pubblico, contro l’economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria; reclusione per un tempo superiore a due anni per qualunque delitto non colposo); non abbiano riportato in Stati esteri condanne penali o altri provvedimenti sanzionatori per fattispecie e durata corrispondenti a quelle che comporterebbero, secondo la legge italiana, la perdita dei requisiti di onorabilità⁶. Per quanto riguarda invece l’ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, la norma di riferimento è il decreto legislativo 28 giugno 2005, n.139. L’articolo 36 disciplina l’iscrizione all’albo, per la

⁶ Articolo 3 del decreto del Ministero dell’Economia e delle Finanze del 20 giugno 2012, n. 145

quale è necessario essere cittadino italiano, ovvero cittadino di uno Stato membro dell'Unione europea o di uno Stato estero a condizione di reciprocità; godere il pieno esercizio dei diritti civili; essere di condotta irreprensibile; avere la residenza o il domicilio professionale nel circondario in cui è costituito l'Ordine cui viene richiesta l'iscrizione o il trasferimento. Non possono ottenere l'iscrizione nell'Albo o nell'elenco speciale coloro che, con sentenza definitiva, hanno riportato condanne a pene che darebbero luogo alla radiazione dall'Albo. La radiazione è conseguenza di un procedimento disciplinare da svolgersi ai sensi del capo quinto del medesimo decreto legislativo 139.

4.1 Della verifica delle cause di ineleggibilità e incompatibilità, nomina, revoca e cessazione dell'incarico

Ai sensi dell'ultimo comma dell'articolo 5 del già citato decreto del Ministero dell'Interno 15/02/2012, n. 23, ciascun ente locale interessato, provvede, con delibera del consiglio dell'ente, a nominare quale organo di revisione economico - finanziaria, i soggetti estratti, previa verifica di eventuali cause di incompatibilità di cui all'articolo 236 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 o di altri impedimenti previsti dagli articoli 235 e 238 dello stesso decreto legislativo, ovvero in caso di eventuale rinuncia. L'ineleggibilità ricorre quando esistono una o più cause che, ai sensi della normativa, impediscano la nomina. La perdita delle condizioni di eleggibilità comporta la decadenza dalla carica. L'incompatibilità è invece determinata da una o più situazioni di conflitto di interessi le quali, ove sopravvengano in corso di carica, possono non comportare la decadenza se tempestivamente rimosse. Circa il termine entro cui rimuovere la causa di incompatibilità la giurisprudenza della Cassazione⁷ ha ritenuto non perentorio il termine di 10 giorni posto dall'articolo 68 del TUEL per le cariche di sindaco, presidente della provincia, consigliere comunale, provinciale o circoscrizionale. L'affidamento dell'incarico di revisione è in ogni caso subordinato alla dichiarazione, resa nelle forme di cui alla legge 4 gennaio 1968, n. 15, e successive modifiche ed integrazioni, con la quale il soggetto attesta il rispetto dei limiti di cumulo di incarichi di revisione di cui al primo comma dell'articolo 238 del TUEL. L'articolo 235 del TUEL fissa in tre anni la durata della carica e consente la rieleggibilità per una sola volta. Tali vincoli temporali, non riscontrabili nel settore privato, mirano a costituire misure rafforzative dell'indipendenza dei revisori. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui alla legge 444/94. Il revisore è revocabile solo per inadempienza e cessa dall'incarico per scadenza del mandato, dimissioni volontarie, impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente. Il Consiglio di Stato⁸ ha avuto modo di statuire l'obbligo, da parte dell'ente, di provvedere alla comunicazione dell'avvio del procedimento, ai sensi dell'art. 7 della legge 241/90, in caso di annullamento della nomina.

4.2 Delle cause di incompatibilità ed ineleggibilità

Le norme in materia di incompatibilità e ineleggibilità sono volte a impedire che l'esercizio di determinate funzioni possa agevolare alcuni tra i partecipanti alla competizione elettorale o generare conflitti di interessi. In virtù del loro carattere speciale, secondo il Consiglio di Stato⁹ vige il divieto di interpretazione analogica delle dette disposizioni. Il centro Formez PA ha definito¹⁰

⁷ Cassazione civile, Sez. I, 10/07/2004, n. 12809

⁸ Decisione del 12/09/2001, n. 4774

⁹ Sentenza Sezione V del 23/5/2005 n. 2573

¹⁰ Parere del 14/07/2003

l'incompatibilità come *“l'impedimento che non consenta il regolare svolgimento dell'attività di revisore, a causa di un cumulo di funzioni o di situazioni in capo ad uno stesso soggetto da cui potrebbe derivare un conflitto di interessi”* e l'ineleggibilità la *“causa, ostativa alla nomina, per cui qualora essa ricorra, l'atto di nomina è affetto da vizio di nullità”*. Sempre secondo il Centro, le cause di ineleggibilità avviano immediatamente il procedimento di decadenza, le cause di incompatibilità, causano, invece, l'esercizio dell'opzione tra gli incarichi ovvero l'eliminazione della causa di incompatibilità. Il mancato esercizio del diritto d'opzione o l'eliminazione della causa d'incompatibilità entro il termine assegnato, comporta la dichiarazione di decadenza dall'incarico. Le cause di incompatibilità ed ineleggibilità dei revisori sono stabilite dall'articolo 236 del TUEL. In dettaglio, l'incarico di revisione economico-finanziaria non può essere esercitato: dai componenti degli organi dell'ente locale e da coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina; dal segretario e dai dipendenti dell'ente locale presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria; dai dipendenti delle regioni, delle province, delle città metropolitane, delle comunità montane e delle unioni di comuni relativamente agli enti locali compresi nella circoscrizione territoriale di competenza. Inoltre, i componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale o presso organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo o vigilanza dello stesso. Il primo comma dell'articolo 236 estende ai revisori degli enti locali le ipotesi di incompatibilità di cui al primo comma dell'articolo 2399 del codice civile (intendendosi per amministratori i componenti dell'organo esecutivo dell'ente locale). Il richiamato art. 2399 prevede le ulteriori fattispecie di incompatibilità (a pena di decadenza): coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382 (interdetti, inabilitati, falliti e condannati a pena che comporta l'interdizione dai pubblici uffici, anche temporanea, o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi); il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte a comune controllo; coloro che sono legati alla società o alle società da questa controllate o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza; la cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali o dagli albi professionali. Infine, occorre considerare che l'articolo 238 del TUEL stabilisce alcuni limiti all'affidamento degli incarichi di revisore. In particolare, salvo diversa disposizione del regolamento di contabilità dell'ente locale, ciascun revisore non può assumere complessivamente più di otto incarichi, tra i quali non più di quattro incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti, non più di tre in comuni con popolazione compresa tra i 5.000 ed i 99.999 abitanti e non più di uno in comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti. Le province sono equiparate ai comuni con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti e le comunità montane ai comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti.

4.3 Della giurisprudenza e prassi in tema di ineleggibilità e incompatibilità

Con la seguente breve rassegna di giurisprudenza e prassi si intende, senza pretese di esaustività, illustrare alcune casistiche che si sono verificate (e potrebbero ripetersi), nella vita amministrativa degli enti. Innanzitutto occorre precisare che ulteriori cause di incompatibilità, ineleggibilità, decadenza non possono essere previste dallo statuto dell'ente e ciò perché la materia è soggetta a riserva relativa di legge. Sulla base dell'articolo 41 della Costituzione, infatti, la disciplina delle attività professionali può essere sottoposta a vincoli o a limiti solo in quanto essi siano esplicitamente stabiliti dalla legge in funzione di riconoscibili motivi di utilità o interesse

generale¹¹. Tanto meno è possibile prevedere ulteriori cause di ineleggibilità e incompatibilità nel regolamento di contabilità dell'ente previsto dall'articolo 152 del TUEL, ciò anche in virtù della natura di norma inderogabile dell'articolo 236 dello stesso testo unico. La violazione dell'art. 2399, come stabilito dalla Corte di Cassazione¹², nel caso del componente di un collegio sindacale, comporta la decadenza automatica dalla carica e ciò in quanto l'eventuale deliberazione assembleare di pronuncia di decadenza assume valore di accertamento dichiarativo, e non costitutivo, dell'avvenuta decadenza¹³. Nello specifico settore degli enti locali, dello stesso avviso si è dimostrato il T.A.R. Molise¹⁴ che si è pronunciato sul caso di un revisore, che al contempo ricopriva l'incarico di amministratore di una società comunale, sancendone l'incompatibilità assoluta, non rimovibile con l'opzione per l'uno o l'altro incarico, *“poiché rende sovrapponibili e non separabili, in un unico soggetto, le posizioni di controllore e di controllato, con palese violazione del principio di imparzialità amministrativa”*. Il Consiglio di Stato¹⁵ ha invece sancito la compatibilità tra le funzioni di direttore amministrativo di una ASL e l'incarico di revisore dei conti di un'azienda di trasporti comunale; ciò in considerazione della mancanza, nella figura dell'organo di revisione, della rappresentatività caratteristica degli organi elettivi dell'ente locale. Ancora, il T.A.R. Abruzzo¹⁶ si è pronunciato per la *“eclatante”* incompatibilità tra l'incarico di revisore dei conti di un comune e quello di sindaco effettivo dell'azienda di credito che gestisca il servizio di tesoreria per il medesimo comune sulla scorta della previsione normativa la quale prevede che *“l'organo di revisione economico finanziaria dell'ente locale effettui con cadenza trimestrale la verifica ordinaria di cassa oltre alla verifica della gestione del servizio di tesoreria”*. Il tesoriere è stato dunque considerato come sottoposto al controllo o vigilanza dell'ente locale. Nello specifico caso di compatibilità della carica di revisore con la presenza di un vincolo di parentela o affinità con un membro della giunta comunale, il Consiglio di Giustizia amministrativa della Regione siciliana ha avuto modo di affermare¹⁷ che la decadenza dall'incarico è legittimamente pronunciabile anche in caso di sopravvenuta nomina del parente o affine e ciò in virtù della prevalenza della scelta dell'assessore fatta dal sindaco, di carattere fiduciario e volta a tutelare l'interesse pubblico, sulla nomina del revisore, compiuta sulla scorta di mere competenze tecniche. In tema di incompatibilità causata da rapporti di parentela con componenti della giunta, il T.A.R. Campania¹⁸ ha ritenuto legittima la delibera con la quale il consiglio comunale provveda a revocare l'incarico di revisore, per salvaguardare l'esercizio di tale delicata funzione di controllo da ogni potenziale interferenza, causa incompatibilità con la circostanza che il revisore individuato sia nipote in primo grado di un assessore in carica. Il Consiglio di Stato¹⁹ ha ritenuto legittima l'elezione, a revisore dei conti di una provincia, del sindaco di una società di capitali appartenente alla provincia stessa. Ciò sulla scorta della considerazione della natura giuridica dell'attività professionale di revisore, la quale non è configurabile quale rapporto di prestazione d'opera retribuita. In merito occorre comunque considerare che la Commissione Enti pubblici del CNDCEC²⁰ si è pronunciata per l'incompatibilità tra l'incarico di sindaco di una società comunale e la nomina come revisore del medesimo comune: *“qualora il componente del collegio dei revisori dei conti venga investito, altresì, dell'incarico di sindaco di una società in house providing, ovvero, a partecipazione maggioritaria comunale,*

¹¹ Consiglio di Stato, deliberazione del 12 settembre 2001, n. 4774

¹² Sentenza del 09 maggio 2008, n. 11554

¹³ Cassazione civile, Sezione I, 01 aprile 1982, n. 2009

¹⁴ Campobasso Sezione I, sentenza del 04 agosto 2011, n. 529

¹⁵ Sezione V, 23 maggio 2005, n. 2573

¹⁶ L'Aquila, Sezione I, sentenza del 24 maggio 2006, n. 375

¹⁷ Pronuncia del 22 novembre 2011, n. 887

¹⁸ Napoli, 10 maggio 2006, n. 4053

¹⁹ Sezione V, 16 novembre 2005, n. 6407

²⁰ Parere del 11 febbraio 2009

indipendentemente dall'attività svolta da detta società (gestione servizi pubblici locali, servizi pubblici liberalizzati, ovvero, produzione di beni e servizi a vantaggio della stessa amministrazione locale) e dalla natura patrimoniale o gratuita del rapporto, si configura il rischio di conflitto d'interessi e, pertanto, una causa d'incompatibilità all'esercizio di uno dei due compiti assegnati. Si aggiunge che alla stessa conclusione deve pervenirsi anche nell'ipotesi in cui all'ente locale, pur possessore di una quota di minoranza, nel concreto sia riconosciuta una posizione di dominanza sulla società, tale che quest'ultima possa, in ogni modo, considerarsi soggetta al controllo o alla vigilanza del comune". In relazione alla nozione di "organismi o istituzioni dipendenti o comunque sottoposti al controllo", la Cassazione²¹ si è orientata per un concetto di controllo inteso ad ampio spettro, quindi anche con riferimento a partecipazioni minime allorquando, comunque, vi era la possibilità per l'ente locale di influire sulla *governance* dell'organismo o istituzione. In proposito, tuttavia, occorre tener presente che le pronunce richiamate sono antecedenti alla modifica dell'articolo 63, primo comma numero 1, del TUEL (incompatibilità di sindaco, presidente della provincia, consigliere comunale, provinciale o circoscrizionale) avvenuta con l'art. 14*decies* del D.L. 30 giugno 2005, n. 115, convertito dalla legge 17 agosto 2005, n. 168. La stesura previgente del detto articolo 63, infatti, non precisava i seguenti nuovi limiti utili all'effettivo configurarsi del rapporto di controllo: partecipazione almeno del 20% nell'ente, istituto o azienda soggetti a vigilanza; ricezione, in via continuativa, di una sovvenzione in tutto o in parte facoltativa, quando la parte facoltativa superi nell'anno il dieci per cento del totale delle entrate dell'ente. Tali criteri quantitativi appaiono in ogni modo difficilmente estensibili ai revisori e ciò sia alla luce dello stringente dettato dell'articolo 22 della Direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio del 17 maggio 2006, sia per il generale divieto di interpretazione per analogia delle norme di carattere speciale. In materia di diritto societario, invece, la Cassazione²² ha avuto modo di precisare che la fattispecie di cui al comma primo, lett. c), dell'articolo 2399 c.c. annovera solo quei rapporti di lavoro che abbiano carattere continuativo e non anche gli incarichi professionali non implicanti vincolo di subordinazione. Non costituisce invece causa ostativa, al conferimento dell'incarico di revisore, la sussistenza di una lite pendente con l'Ente locale²³. La Corte dei conti²⁴ si è, al contrario, espressa in senso negativo, causa incompatibilità, circa l'affidamento, ai componenti ai componenti degli organi di revisione, della funzione di componente della Commissione per la redazione del referto del controllo di gestione. Si segnala infine che il Ministero dell'Interno si è pronunciato²⁵ per la compatibilità tra la carica di componente del collegio dei revisori di un consorzio tra comuni e quella di consigliere comunale di uno dei comuni del consorzio stesso, non potendosi qualificare il revisore quale consulente amministrativo o tecnico.

Il contenuto del presente articolo riflette solo il pensiero personale dell'autore e non impegna in alcun modo la responsabilità dell'amministrazione di appartenenza.

*pubblicato su *Dike kai nomos*, anno 2 n. 5 2013

²¹ Sentenze 391/94, 4168/95, 16203/2000, 5216/2001

²² Sez. II, 15 luglio 1968, n. 2537

²³ Consiglio di Stato, decisione del 12 settembre 2001, n. 4774

²⁴ Sezione regionale di controllo per la Campania, deliberazione del 26 marzo 2009, n. 13

²⁵ Parere del 25/05/2010, n. 15900/TU/00/63