Ministero dell'Interno

OSSERVATORIO SULLA FINANZA E LA CONTABILITA' DEGLI ENTI LOCALI

&&&&&&&&

ATTO DI ORIENTAMENTO EX ART. 154, COMMA 2, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI, APPROVATO CON DECRETO LEGISLATIVO 18 AGOSTO 2000, N. 267, SUI CRITERI DI INDIVIDUAZIONE DEI LIMITI MINIMI NELLA DETERMINAZIONE DEL COMPENSO DEI REVISORI DEGLI ENTI LOCALI

A) PREMESSO:

la funzione di revisione economico-finanziaria disciplinata dal Titolo VII della parte II del Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, costituisce uno strumento di garanzia della tenuta complessiva dell'ordinamento finanziario e contabile degli enti locali ed è compiutamente declinata in norme giuridiche e principi generali a tutela della regolarità dell'azione amministrativa. Una funzione ed una finalità di particolare significato nel sostegno alla fase, prima, di avvio e, poi, di esercizio a regime dell'armonizzazione dei sistemi contabili e degli schemi di bilancio che hanno visto accrescere compiti e responsabilità. Evidenza, questa, che fa avvertire l'esigenza, da un lato, di una riflessione sull'aspetto della concreta sostenibilità della complessa *mission* istituzionale dei revisori così come si è venuta creando nella pletora di compiti attribuiti agli stessi per effetto di una stratificazione normativa che ha disperso il senso dell'omogeneità della funzione di revisione; dall'altro, di una ricostruzione della medesima funzione nell'ottica di un accrescimento della sua efficacia, operata sia attraverso la razionalizzazione dei compiti di revisione, sia indicando agli enti una linea di maggiore sistematicità nella definizione degli elementi costituivi del rapporto professionale con l'ente.

Nella prima direzione l'Osservatorio ha avviato un lavoro di ricognizione e di analisi della disciplina normativa vigente nella materia della revisione economico-finanziaria degli enti locali, nell'intento di elaborare una proposta di intervento legislativo utile a conseguire, nei limiti delle necessità, l'auspicato efficientamento della funzione di revisione; nella seconda direzione, l'Osservatorio ha ritenuto l'opportunità dell'adozione del presente atto di orientamento che possa costituire un oggettivo riferimento per le valutazioni discrezionali degli organi di governo locale competenti ai fini della costituzione del rapporto professionale con i revisori, in particolare per la determinazione del compenso.

1. **Fondamento dell'atto di orientamento**, in generale, è l'esercizio del compito di monitoraggio della situazione della finanza pubblica locale che va intesa nell'interezza della sua consistenza e cioè sia per i profili propri e specifici delle regole contabili a presidio della sana

gestione finanziaria, sia negli aspetti strumentali-organizzativi che sono parimenti essenziali nella comprensione e valutazione della suddetta situazione, per i quali è auspicabile il conseguimento di un apprezzabile livello di omogeneità e coerenza.

2. **Finalità del presente atto di orientamento**, adottato in conformità ai compiti intestati all'Osservatorio con il decreto 7 luglio 2015 del Ministro dell'interno di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze è la promozione di una linea di *compliance* alle norme ed alle prescrizioni di autoregolamentazione nella definizione dei contenuti del rapporto di prestazione professionale dei revisori, che completi il percorso di garanzia di indipendenza dell'esercizio della funzione avviato con le disposizioni contenute nell'art. 16, comma 25 del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138 convertito, con modificazioni, dalla legge 14 settembre 2011, n. 148 e nel regolamento attuativo di dette disposizioni di cui al D.M. 15 febbraio 2012, n. 23.

3. **L'efficacia dell'atto di orientamento** consiste nella rappresentazione di una linea di azione per l'esercizio di compiti e funzioni, suscettibile di una condivisione per la motivazione dei provvedimenti e potenzialmente utile a realizzare un sistema di disciplina della materia interessata, coerente nei principi e omogeneo negli effetti.

B) CONSIDERATO:

1. I compensi dei revisori degli enti locali sono regolati dal combinato disposto dell'art. 241, comma 1, del TUEL e del Decreto del Ministero dell'Interno del 20 maggio 2005, a mente del quale "il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale e che tali limiti massimi vengono aggiornati triennalmente". Va constatato che dal 2005 non sono intervenuti "aggiornamento dei limiti massimi".

Da una lettura coordinata dell'art. 241 TUEL e del citato DM 20 maggio 2005 (emanato in attuazione della disposizione sopra richiamata) discendono due considerazioni: la prima, che la struttura del compenso è tipizzata dal legislatore, nel senso che esiste un compenso base suscettibile di incrementi ai sensi delle disposizioni contenute nell'art. 241 commi 2 e 3, la seconda è che la quantificazione del compenso è parametrata a più criteri oggettivi e cioè la fascia demografica e le spese di funzionamento e di investimento.

Non risulta indicato un criterio per stabilire il limite minimo del compenso attribuibile ai componenti dell'organo di revisione di un ente locale, né esiste un criterio per l'individuazione di un limite "congruo" entro cui ridurre il compenso. Ne deriva, quindi, l'esistenza di un residuo spazio di discrezionalità nel procedimento di determinazione del compenso, nel rispetto del limite massimo e degli altri criteri stabiliti dalla legge.

2. Tornando al tema della discrezionale determinazione del compenso, va considerato che proprio nell'esercizio di tale discrezionalità si può realizzare la regola di omogeneizzazione cui si è prima accennato, individuando i corretti elementi motivazionali del provvedimento di determinazione del compenso in misura diversa da quella base, che dovrebbero tenere conto di alcuni fattori oggettivamente rilevanti.

In proposito bisogna partire dalla considerazione che, in linea di principio, la possibile modulazione del compenso ai revisori dovrebbe poter riflettere una ragionevole diversificazione

della prestazione, in assoluto o nei contenuti della stessa prestazione. Ma questa variabile è in larga parte già scontata nel criterio legale della diversificazione del compenso a seconda della classe demografica di appartenenza del Comune e, in seconda battuta, a seconda delle spese di funzionamento e di investimento; criteri, questi appena ricordati, tutti oggettivi ed insuscettibili di ulteriori combinazioni parametriche ai fini della determinazione del compenso base. Residua, quindi, solo in linea teorica la possibilità di uno scostamento dal compenso base verso il basso visto che verso l'alto esiste il limite massimo legale.

3. Questa teorica possibilità va esercitata nella consapevolezza della sua eccezionalità tenendo conto, da un lato, della natura e della finalità dell'incarico e dall'altro, che il suo eventuale uso va fondato su rigorosi ed oggettivi criteri di ragionevolezza che assumono il valore di una sostanziale condizione di legittimità del provvedimento sotto il profilo dell'adeguata motivazione dell'atto.

Sotto il primo profilo è necessario riflettere sul fatto che 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. mediante estrazione da un elenco su base regionale (nel quale possono essere inseriti a richiesta), tende a garantire interessi pubblici generali e ad assicurare, soprattutto, l'indipendenza degli organi tecnici dagli organi politici secondo un principio ormai consolidato e direttamente riferibile all'art. 97 della Costituzione. Imparzialità e indipendenza dell'organo di revisione a tutela, dunque, dell'interesse - non solo del committente, ma dell'ordinamento stesso - ad una sana e corretta gestione degli enti pubblici (Consiglio di Stato sez. V, sentenza n. 6407 del 16.11.2005; Consiglio di Stato, sez. V, 15/02/2017, n. 677; arg. ex Corte Cost. sent. n. 198/2012).

Indipendenza dal livello di governo ed autonomia di giudizio nell'esercizio del lavoro di professionisti attualmente scelti con metodo "non negoziale", ai quali giova un sistema in cui la determinabilità discrezionale del compenso diverso da quello base sia eccezionale e circoscritta solo entro le misure previste dal D.M. del 2005, in modo da assicurare sempre una adeguata retribuzione.

Sotto il secondo profilo e cioè dell'individuazione di criteri di ragionevolezza che devono sorreggere e motivare una diversa misura del compenso rispetto a quello base massimo, sovvengono i principi civilistici, in base ai quali un oggettivo limite alla ripetuta misura è l'adeguatezza della remunerazione, tenuto conto che l'onerosità del contratto di prestazione d'opera intellettuale costituisce elemento 'normale' o 'naturale' come risulta dall'art. 2233 c.c.

In funzione dell'esigenza di garantire detta adeguatezza, in assenza di una previsione normativa sui limiti minimi dei compensi dei componenti dell'organo di revisione degli enti locali e ad ulteriore sostegno della già prospettata ipotesi di rinvenire, comunque, nell'ambito delle misure del D.M. del 2005 la loro individuazione, sovviene utile anche l'illustrazione di un percorso interpretativa sulla base del sistema normativo attualmente in essere.

4. In tale direzione va soffermata l'attenzione su due essenziali parametri normativi e cioè: l'art. 2233, comma 2, del codice civile e 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"; in termini sostanzialmente coerenti va richiamata anche la circolare n. 33 del 28/12/2011 dal Ministero dell'Economia – Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato – nella quale nel ribadire la natura contrattuale del rapporto tra l'ente ed i componenti del collegio dei revisori dei conti, sottolinea 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". La seconda disposizione e cioè 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 garanzia della qualità e dell'affidabilità dei lavori assicurando un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo.

In coerenza con i suddetti principi di diritto si pone anche la giurisprudenza della Corte dei conti (Sezione delle autonomie deliberazione n. 11/2016/QMIG), che 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 fiduciarietà.

5. In termini riassuntivi, quindi, può giungersi alla considerazione che la definizione di un compenso ai revisori in misura diversa dal compenso base nel livello massimo stabilito dal D.M del 2005 costituisce alternativa, teoricamente ammissibile, ma di natura eccezionale, tenuto conto della prevalenza, nella materia, della disciplina legale tipica, sia per quello che riguarda la costituzione del rapporto contrattuale, sia per quello che riguarda gli elementi di parametrazione del compenso, assorbendo, così, ampia parte degli aspetti consensuali.

La teorica alternativa a differenziare il compenso rispetto alle misure stabilite dal decreto ministeriale è formalmente rimessa all'autonomia negoziale delle parti, nei limiti degli spazi di accordo che residuano nella costruzione del rapporto che viene ad instaurarsi tra il revisore e la pubblica amministrazione.

Nella costruzione di tale accordo si incontrano l'interesse dell'ente ad una prestazione qualificata e quello dei revisori ad un compenso adeguato alla propria professionalità e consono al decoro della professione, che vanno tutelati anche per scongiurare effetti distorsivi nonchè potenziali disparità di trattamento.

A tal fine ed in coerenza con la circostanza che la scelta del revisore è frutto di un meccanismo oggettivo, come già precisato, è necessaria la predeterminazione di un criterio oggettivo al quale uniformarsi per la determinazione del compenso in misura diversa da quella base stabilita dal DM del 2005 in relazione alla fascia demografica di appartenenza dell'ente.

Nel nostro ordinamento una situazione analoga è quella che si è venuta a determinare con l'abrogazione delle tariffe delle professioni regolamentate nel sistema ordinistico di cui al già ricordato art. 9 del DL n. 1/2012, in base al quale, "ferma restando l'abrogazione di cui al comma 1, nel caso di liquidazione da parte di un organo giurisdizionale, il compenso del professionista è determinato con riferimento a parametri stabiliti con decreto del Ministro vigilante...".

In sostanza, laddove non ricorrano i presupposti della tipica fase della trattativa, la determinazione del compenso non può che compiersi con riferimento a criteri predeterminati (parametri) che garantiscano, tra l'altro, il rispetto del principio dell'adeguata remunerazione di cui all'art. 2233 c.c.

In tal senso ha operato DM 20 luglio 2012 n. 140, individuando, all'art. 17, parametri generali e all'art. 22 parametri specifici per le revisioni contabili. Nell'uso di tale metodologia si valorizzano fattori oggettivi per determinare il valore della pratica al quale commisurare il compenso. Si tratta, quindi, di un processo logico di valutazione, da esplicitare nella motivazione del provvedimento di incarico, dal quale non si può prescindere nell'ipotesi assunta ad esempio, così come, in linea generale, in tutte le situazioni analoghe con i dovuti adattamenti. Questo vale sul piano della coerenza del percorso logico- valutativo finalizzato a determinare il compenso diverso da quello massimo; detto percorso trova, comunque, un limite oggettivo e cioè il limite minimo del compenso che, non rinvenendosi nella legge (art. 241 TUEL), può essere ricavato in via interpretativa dal sistema normativo attualmente in essere.

L'art. 241 del TUEL, il D.M. 20/5/2005, l'art.2233 del codice civile e i principi individuati dalla giurisprudenza portano a ritenere, che ogni determinazione di compenso inferiore al limite massimo della fascia demografica appena inferiore alla griglia definita dal DM 205/2015, non rispetti i principi di sufficienza e congruità.

Appare condivisibile sotto questo profilo quanto considerato dalla Corte dei conti (Sezione regionale di controllo per la Lombardia – 103/2017/QMIG) secondo la quale: "L'esigenza di mantenere ancorato il compenso dei revisori alla professionalità e alla responsabilità richiesta, porta a ritenere che, nel sistema delle fasce demografiche introdotte dalla legge, sia ravvisabile non solo il limite massimo del compenso, ma anche il limite minimo, individuabile nel limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore.....Con l'aver differenziato il limite massimo del compenso attribuibile ai revisori in ragione di una pluralità di classi demografiche successive, anziché fissare un limite unico, la legge ha delineato,....un sistema compiuto di determinazione del compenso che deve essere compreso tra il limite massimo della classe demografica di appartenenza dell'ente ed il limite massimo della classe immediatamente inferiore".

Tutto quanto fin qui considerato:

RAPPRESENTA

Le suesposte argomentazioni, condivise nell'odierna adunanza plenaria dell'Osservatorio, conducono alla pronuncia di un orientamento nelle determinazioni da assumere in materia dei compensi ai revisori dei conti al fine di promuovere la maggiore omogeneità possibile, espresso nei termini che seguono:

la commisurazione del compenso base annuo lordo, da intendersi come imponibile ai fini IRPEF, spettante ad ogni componente degli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali al sistema delle fasce demografiche come attuato dal DM 20 maggio 2005, vuole individuare non solo il limite massimo del compenso, ma anche il limite minimo che può ritenersi coincidente con il limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore. Per il compenso stabilito per i revisori dei comuni con meno di 500 abitanti (prima fascia demografica punto a), tabella di cui all'allegato 1, ex art.1 del DM 20 maggio 2005) e delle province e città metropolitane sino a 400.000 abitanti (prima fascia demografica punto a) stessa tabella), il limite minimo è da individuarsi nella

misura non inferiore all'80% del compenso base annuo lordo stabilito per le predette fasce di appartenenza.

Risponde a criteri di adeguatezza, sufficienza, congruità e rispetto del decoro della professione, l'attribuzione del compenso compreso tra il limite massimo della classe demografica di appartenenza dell'ente ed il limite massimo della classe immediatamente inferiore da considerare anche ai fini delle eventuali maggiorazioni previste dalla legge. Per i comuni con meno di 500 abitanti e per le province e città metropolitane sino a 400.000 abitanti risponde ai medesimi criteri la fissazione del limite minimo nella misura non inferiore all'80% del compenso base annuo lordo come individuato nel DM 20 maggio 2005.

L'adunanza dell'Osservatorio auspica la più ampia condivisione operativa del presente orientamento, tenuto conto della oggettiva necessità di una stabilità regolativa degli specifici aspetti fin qui trattati concernenti i rapporti contrattuali instaurati dall'ente locali per provvedere a garantire l'esercizio delle importanti funzioni attribuite dall'ordinamento ai revisori dei conti.

Roma, 13 luglio 2017