

ATTO DI INDIRIZZO DI PROPOSTA NORMATIVA EX ART. 154, COMMA 2, DEL TESTO UNICO DELLE LEGGI SULL'ORDINAMENTO DEGLI ENTI LOCALI, APPROVATO CON DECRETO LEGISLATIVO 18 AGOSTO 2000, N. 267, SULLA REVOCA QUALE CAUSA DI RISOLUZIONE DELL'INCARICO DI REVISORE AI SENSI DELL'ARTICOLO 235, COMMA 2 E 3, LETTERA C), DEL TUEL.

1. Premessa

La disposizione normativa di cui all'art. 235, comma 2, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, prevede che “il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, comma 1, lettera d)”.

La lacunosità del dettato normativo rende precaria la corretta applicazione della disposizione per diversi profili di rilevanza giuridica. Innanzitutto, per quel che riguarda il concetto di “inadempienza” non altrimenti qualificata in termini formali e men che mai sostanziali, a fronte delle poche ipotesi di tipizzazione occasionalmente introdotte dal legislatore per casi particolari come ad esempio quella prevista dal comma 2 dell'art. 235 (mancata presentazione della relazione sulla proposta di rendiconto). In secondo luogo, rileva l'assoluta assenza di criteri o principi di diritto su parametri para-procedimentali utili a circoscrivere l'atto unilaterale di revoca, che è atto di sostanziale natura sanzionatoria, in una cornice di minima garanzia delle prerogative di “status” che devono essere riconosciute a chi è chiamato ad assolvere funzioni a tutela del pubblico interesse di una gestione pubblica contabilmente regolare e legittima.

Le evidenziate carenze, per un verso, espongono lo svolgimento dei compiti del revisore al rischio di possibili condizionamenti laddove il parametro di valutazione delle eventuali inadempienze è rimesso alla sola sensibilità dell'organo titolare del potere di revoca, per altro verso, fanno venir meno quella necessaria forma di autoregolazione dello stesso revisore nel discernimento del limite operativo oltre il quale si configura l'inadempienza e ciò, soprattutto, nell'adempiere a quei compiti dove l'attività del revisore non è esplicitamente definita in tutti i suoi aspetti dal legislatore.

Situazione questa appena descritta che fa avvertire la necessità di individuare criteri direttivi utili ad orientare le amministrazioni locali nell'adozione di atti organizzativi interni di natura, preferibilmente, regolamentare che servano a

definire il concetto di inadempienza e a costruire un sistema di regole organiche di accertamento, contestazione, verifica e valutazione, anche in contraddittorio con il revisore, delle inadempienze che legittimano l'esercizio del potere di revoca.

La nuova versione dei “Principi di vigilanza e controllo dell'organo di revisione degli enti locali “al punto 1.5. alle lettere d) ed e) espone la necessità di “regolamentare la revoca per inadempienza, indicando la casistica e le modalità previa contestazione all'interessato”. Tale sollecitazione deve essere definita nei contenuti e nelle modalità essendo quanto mai necessario che l'esercizio di tale facoltà di revoca che, comunque, costituisce una reazione dell'organo politico-amministrativo idonea a rompere un vincolo contrattuale, sia fondata su elementi di massima omogeneità al fine di evitare ogni forma di distorsione nell'uso della ripetuta facoltà che, non sfugge, incide direttamente sulla tutela dell'imparzialità e dell'indipendenza dell'organo di revisione nell'interesse di una sana e corretta gestione degli enti pubblici (al riguardo si richiama: l'atto di orientamento sul compenso minimo spettante ai revisori approvato nell'adunanza del 13 luglio 2017).

Alla luce di quanto precede, la problematica è stata ritenuta meritevole di uno specifico intervento dell'Osservatorio.

Fondamento dell'atto di indirizzo, in generale, è l'esercizio del compito di monitoraggio della situazione della finanza pubblica locale che va intesa nell'interesse della sua consistenza e cioè sia per i profili propri e specifici delle regole contabili a presidio della sana gestione finanziaria, sia negli aspetti strumentale-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.

Finalità del presente atto di indirizzo 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 individuare sia criteri di orientamento per la predisposizione di atti organizzativi interni utili a sistematizzare e strutturare l'esercizio della facoltà di revoca del revisore, sia una proposta emendativa dell'art. 235, comma 2, del Tuel utile a superare le difficoltà applicative ed interpretative della norma sempre più avvertite tra gli amministratori e gli operatori degli enti locali.

2. I criteri di qualificazione delle inadempienze.

2.1. Gli orientamenti giurisprudenziali

Il tema è stato sottoposto all'attenzione della giurisprudenza amministrativa che in modo abbastanza uniforme, ha affermato che se il revisore intralcia o ritarda l'azione dell'amministrazione del comune o entra in conflitto con gli organi comunali, esorbitando i limiti della funzione revisionale è legittima la revoca da parte del Consiglio (Tar Puglia – Lecce, Sez. II, sent. n. 747/2014).

Di recente, il Consiglio di Stato, ha dichiarato la legittimità della revoca anche nell'ipotesi di non collaborazione con l'Organo consiliare, laddove il revisore con il suo comportamento omissivo o gravemente ritardando il regolare compimento delle attività e delle funzioni previste dall'art. 239 del Tuel, impedisca il buon andamento della pubblica amministrazione. (Cons. di Stato sent. n. 2785 del 9 maggio 2018).

In particolare, il provvedimento di revoca è stato adottato a seguito di comportamenti del revisore rilevanti ai sensi dello Statuto comunale (che prevede la revoca del Revisore quando ricorrono gravi motivi che influiscono negativamente sull'espletamento del mandato).

Il supremo Consesso ha affermato che l'Amministrazione non ha alcun margine di discrezionalità nell'applicare la sanzione della revoca, ma non ne limita il presupposto alla mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine di cui all'art. 239, comma 1, lettera d). “Piuttosto tale fattispecie è indicata, non a caso, dopo la locuzione “in particolare”, soltanto al fine di individuare tra le varie possibili inadempienze dell'organo di revisione, quella che, a parere del legislatore, potrebbe anche da sola, per la sua rilevanza e gravità, essere sufficiente a fondare il provvedimento sanzionatorio di revoca”.

Nelle motivazioni di queste sentenze è rinvenibile il principio secondo cui le inadempienze del revisore possono impedire od ostacolare il funzionamento dell'organo consiliare e, la sanzione prevista, ossia la revoca, è funzionale ad assicurare il buon andamento della pubblica amministrazione, in base all'articolo 97 della Costituzione

A contrario da quanto testé analizzato e a garanzia dell'indipendenza del revisore degli enti pubblici, “abusare o usare in modo distorto l'istituto della revoca è una violazione dell'articolo 97 della Costituzione e dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea, come sancito dal Tar Molise con sentenza n.

355/2016”, “facendo ricorso ad un uso distorto del potere in contrasto con il paradigma normativo di riferimento e in assenza di una congrua motivazione è atto illegittimo”. “Il revisore revocato ingiustamente oltre a poter impugnare la deliberazione di revoca, al fine di farne dichiarare la nullità può adire il giudice ordinario per essere risarcito dei danni patiti derivanti dall'atto illegittimamente adottato.”

Nell'alveo della legittimità della revoca se motivata rigorosamente, si è pronunciato il Tar Sezione Marche, nel corso del 2020, affermando altresì, due principi fondamentali: la nozione di conflitto d'interesse e la necessità di una adeguata e circostanziata motivazione. Da un lato, infatti, si afferma che i contrasti sul piano prettamente istituzionale mediante denunce, rilievi dell'organo di revisione verso gli organi amministrativi o di governo dell'ente locale, non sono idonei a configurare un conflitto di interesse. (Tar sez. Marche sent. n. 192/2020). In altri termini, il conflitto d'interesse si può configurare laddove vi siano elementi oggettivi inerenti rapporti di inimicizia pregressa, rapporti d'interesse personale in contrasto con la tutela dell'interesse pubblico, rapporti di parentela, affinità ecc.

Dall'altro lato, i giudici amministrativi sostengono che la revoca deve essere adeguatamente motivata, nel senso che la prova deve essere rigorosa per evitare che il controllato possa procedere alla revoca in presenza di situazioni di conflittualità o di venir meno della fiducia. Le condotte che possono rilevare sono sia le omissioni che i ritardi gravi che impediscono o ostacolano il regolare funzionamento dell'organo consiliare (Tar Marche sent. n. 192/2020).

A suffragio della definizione delle condotte omissive o dei ritardi colpevoli, si richiama, infine, un'altra pronuncia della magistratura amministrativa che, in un caso di un revisore revocato per avere ritardato nella trasmissione della relazione al rendiconto di gestione, ha sostenuto che l'eventuale ritardata risposta degli uffici comunali, non può giustificare il ritardo nella trasmissione della relazione, che ha oggettivamente impedito al Consiglio comunale di pronunciarsi sulla stessa. (Tar Sezione Lombardia sent. n. 592/2020).

Nondimeno, la questione è stata affrontata anche in modo conforme dalla Corte dei Conti, nell'esercizio della funzione di controllo, evidenziando il ruolo di collaborazione dell'organo di revisore nella corretta e tempestiva trasmissione della relazione prevista dall'art. 1, comma 166, della legge n. 266 del 2005. “L'assolvimento di tali compiti costituisce un preciso obbligo normativo, il cui mancato rispetto è da considerarsi un grave inadempimento in quanto impedisce alla Corte dei Conti di svolgere la funzione di garanzia della corretta gestione delle

risorse pubbliche riconosciute (...)” (Corte dei Conti, Sez. Contr. Liguria delib. 31/2015).

In detta ipotesi, la Sezione, non disponendo per la fattispecie in questione di specifico potere sanzionatorio, ha ritenuto di dover “segnalare l’inadempienza al Consiglio comunale dell’Ente interessato, affinché il medesimo possa valutare l’eventuale sussistenza in concreto dei presupposti per l’attivazione del procedimento di revoca dell’Organo di revisione previsto dall’art. 235, comma 2, del Tuel”.

Sulla stessa linea della segnalazione si è pronunciata la Sezione Veneto, evidenziando che le mancate risposte dei revisori dei conti ai magistrati contabili rappresentano un grave *vulnus* all’attività e al controllo della Corte dei Conti, su cui è necessario che si pronuncino i Consigli comunali per valutare l’eventuale revoca. (C.d.C. Sez. Veneto delibere 243 e 244 del 2016).

In tali ipotesi, il silenzio è il comportamento lamentato che integra la mancata osservanza degli obblighi professionali di ausilio ed istruttoria a supporto della medesima Corte. (Corte Cost. sent. n. 198/2012).

Alla luce di quanto considerato, si può sostenere che la giurisprudenza amministrativa e contabile è uniforme nel ritenere la responsabilità del revisore ancorata al concetto di inadempienza in senso ampio e dinamico, cioè arricchito non solo dalle funzioni nelle quali si declina l’attività di revisione ex articolo 239 del Tuel, la cui elencazione è a titolo non esaustivo, ma anche dagli ulteriori adempimenti ed obblighi stratificatisi negli anni, con l’evoluzione della normativa gius-contabile e, inoltre con i principi di trasparenza e buon andamento predicati dall’art. 97 della Cost. Naturalmente l’approssimazione all’ambito oggettivo di rilevanza dei comportamenti riconducibili all’area della inadempienza che emerge dai richiamati indirizzi giurisprudenziali lascia del tutto impregiudicato e da definire l’aspetto, per così dire, dell’”imputabilità” dell’inadempienza che richiede sistemazione in termini di canoni ermeneutici coerenti ed omogenei.

2.2. Un tentativo di ricostruzione del “perimetro” dell’inadempienza.

Gli obblighi istituzionali cui il revisore deve adempiere senza ritardo sono molteplici e tipizzati dalle varie disposizioni normative, tali da dare significato alla gravità dell’inadempimento. Di recente, si è delineata anche l’ipotesi di revoca automatica per mancato invio della certificazione sul rispetto degli obiettivi di finanza pubblica, ai sensi dell’articolo 1, comma 471, della legge n. 232 del 2016.

Ciò premesso va ora osservato che le ipotesi di inadempienza che possono fondare l'esercizio della facoltà di revoca, al pari delle vicende che nel diritto comune originano i fatti risolutivi di rapporti convenzionali, devono essere individuate preventivamente. Tale individuazione deve essere direttamente correlata ad uno specifico obbligo adempimentale che grava sul revisore, in maniera che la semplice contestazione dell'inadempienza possa radicare l'iniziativa risolutiva salvo il ricorrere di eventuali cause di giustificazione e salva la valutazione della gravità dell'inadempienza laddove sussista, in ipotesi, l'astratta possibilità di una modulazione del comportamento omissivo. Nel regolamento dell'ente occorrerà individuare tali ipotesi e, nella misura in cui è possibile, qualificare le caratteristiche dell'inadempienza in rapporto agli effetti dannosi per la regolare gestione amministrativa che esse determinano.

Oltre alle ipotesi di specifica omissione preventivamente tipizzata e qualificata si ritiene sia possibile regolamentare anche una condotta generalmente negligente tale da equiparare il suo impatto dannoso, in termini di regolarità delle gestioni, agli effetti sostanziali di una specifica omissione. E' evidente che in tali ipotesi maggiore peso dovranno avere le puntuali contestazioni in punto di fatto e di diritto i cui effetti riflessi sul regolare andamento della gestione dovranno essere illustrati e motivati.

Nell'elaborazione dei parametri di valutazione della condotta ipoteticamente omissiva o solo negligente, in generale, non può prescindersi dall'analisi della disposizione di cui all'articolo 240 del Tuel, ove, in tema di responsabilità del revisore, espressamente si stabilisce "I revisori rispondono della veridicità delle loro attestazioni e adempiono i loro doveri con la diligenza del mandatario. Devono inoltre conservare la riservatezza sui fatti e documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio". Ai sensi dell'art. 1710 del codice civile il mandatario è tenuto ad eseguire il mandato con la diligenza del "buon padre di famiglia".

Dottrina e giurisprudenza hanno nel tempo elaborato i canoni ermeneutici di questa diligenza aspecifica, basati su concetti quali: sollecitudine, perizia, capacità professionale, correttezza, ecc. In tale ottica, pur considerando la natura contrattuale, quindi, civilistica, del rapporto che lega il revisore all'Amministrazione, coniugando questa condizione al peculiare *munus* pubblico rivestito ne consegue che la responsabilità del revisore deve essere apprezzata non esclusivamente alla luce dei canoni civilistici, della diligenza del professionista, ma tenendo conto della particolare connotazione di responsabilità amministrativa-contabile.

Non bisogna trascurare di considerare, inoltre, che le disposizioni normative, come lette anche dall'interpretazione dottrinale e giurisprudenziale, conducono ad una configurazione unitaria della revisione contabile nell'ambito degli enti pubblici, sia territoriali che istituzionali, nella quale la posizione del revisore è caratterizzata dalla particolare qualificazione professionale e dalla coesistenza di specifiche funzioni pubbliche che diversificano nettamente la posizione di revisione in ambito pubblico rispetto a quella espletata a favore di imprese private, con conseguenti rilevanti effetti anche in ordine a particolari doveri funzionali e conseguenti responsabilità di natura pubblicistica. (Consiglio di Stato sent. n. 2676/2014).

3. L'auspicabile alternativa, di natura normativa, alla tutela giurisdizionale nei confronti della revoca.

La evidenziata lacunosità della normativa sul tema in esame rileva anche sotto il profilo delle possibili soluzioni alternative al pedissequo esercizio della tutela giurisdizionale contro la revoca, soprattutto nelle ipotesi in cui il combinarsi di circostanze "aggravanti" ed "attenuanti" possano, astrattamente, orientare ad una soluzione non radicale. Ciò comporta l'individuazione di un'istanza istituzionale deputata a prefigurare, nel contraddittorio delle parti, una proposta di ricomposizione del rapporto tra organo di revisione ed amministrazione.

Ed invero, in assenza di una condotta che integri una violazione specifica e tipizzata, la ricostruzione degli elementi fattuali e giuridicamente rilevanti dell'addebito al revisore sarà verosimilmente fondata anche su possibili ragionamenti deduttivo-induttivi il cui vaglio, ovviamente, richiederebbe necessariamente una posizione di terzietà sotto il profilo formale-soggettivo. Particolarmente sensibili a questo tipo di riflessione possono ritenersi le ipotesi della contestazione di mancanza di collaborazione con gli organi dell'ente, nella forma di intralcio al buon funzionamento dell'attività amministrativa che deve essere comunque caratterizzata dai presupposti giuridici della violazione agli obblighi di legge. Si tratta di casi riscontrati e per lo più riconducibili a comportamenti inficiati dalla mancanza di correttezza istituzionale, esemplificativamente ravvisati anche nelle ipotesi di reiterati interventi esorbitanti le funzioni esplicitate dal revisore ed integranti casi di eccessiva ingerenza ed aggravio ingiustificato del procedimento.

Appare utile in questi casi percorrere l'ipotesi della possibilità di semplificare e dirimere in via stragiudiziale i conflitti che possono sorgere nei casi di revoca del revisore contabile, prevedendo una funzione di mediazione in capo al Prefetto o suo

delegato della provincia competente, anche mediante un collegio arbitrale composto dal medesimo Prefetto o suo delegato, da un revisore designato dall'Ordine professionale di appartenenza del revisore e da un Segretario comunale.

Tale previsione potrebbe avere il vantaggio di sortire un effetto deflattivo delle controversie e di composizione più rapida delle stesse, riducendo il termine di *vacatio* degli incarichi di revisore.

Tale Collegio si può ipotizzare che possa essere attivato anche nei casi diversi in cui non ricorrono delle inadempienze al mandato, tuttavia si verificano situazioni di impossibilità all'esercizio della funzione pubblica a causa di una misura interdittiva personale o di tipo coercitivo come l'arresto domiciliare. Si tratta dell'ipotesi di cui alla lettera c) del comma 3 dell'art. 235 del Tuel "per impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente".

In altri termini, sono ipotesi riscontrate nella pratica quotidiana, ove nonostante il regolamento dell'ente avesse previsto un termine, il perdurare della situazione di assenza del revisore, in relazione ai numerosi adempimenti di legge stratificatisi negli ultimi anni, hanno reso impossibile l'attività amministrativa in assenza dei previsti pareri del revisore contabile.

4. Conclusioni

Le suesposte argomentazioni, condivise nell'odierna adunanza dell'Osservatorio, come da verbale agli atti, conducono alla enunciazione di un principio di orientamento diretto ad omogeneizzare la regolamentazione dell'esercizio del potere di revoca del revisore previsto dall'art. 235, comma 2, e di impossibilità derivante da qualsivoglia causa, ai sensi della lettera c), comma 3, del TUEL, nonché ad un atto di indirizzo per una proposta normativa di definizione stragiudiziale di eventuali controversie insorte nell'applicazione della richiamata norma e di ipotesi di impossibilità di funzionamento dell'organo.

4.1. Principi di orientamento per la regolamentazione dell'esercizio del potere di revoca.

E' auspicabile che tutte le Amministrazioni locali, al fine di garantire il corretto esercizio del potere di revoca adottino apposito regolamento nel quale, tenuto conto dei criteri direttivi che saranno elaborati in apposito regolamento ministeriale, siano

individuare sia le più significative e ricorrenti fattispecie tipiche di inadempimento che fondano l'esercizio del potere di revoca, sia i criteri di valutazione degli elementi di gravità che connotano comportamenti definiti da evidente negligenza anche se non integranti specifiche ipotesi di omissioni adempimentali, che rendano legittimo e doveroso l'esercizio del medesimo potere .

In linea di principio generale, l'inadempienza che giustifica la revoca deve correlarsi ad una precisa fattispecie inadempimentale e, quindi, deve individuare a monte l'obbligo omesso.

In termini di criterio direttivo dell'esercizio del potere di revoca fuori dalle ipotesi tipizzate, l'Amministrazione deve individuare e contestare gli elementi fattuali del comportamento negligente e del rapporto di causalità tra questi elementi e i concreti effetti dannosi sulla sana gestione dell'ente.

Ogni atto di iniziativa dell'esercizio del potere di revoca deve essere compiutamente motivato e garantire adeguata difesa del revisore e corretto contraddittorio tra le parti, secondo i principi del giusto processo.

4.2. Atto di indirizzo per una proposta normativa di definizione stragiudiziale di eventuali controversie insorte nell'applicazione dell'art. 235, comma 2 e 3, lettera c), del TUEL.

Anche al fine di verificare eventuali margini di possibile conservazione e ricomposizione del rapporto tra Amministrazione e revisore, l'Osservatorio ritiene auspicabile una modifica dell'articolo 235, comma 2, del Tuel che potrebbe formare oggetto di valutazione in sede di modifiche legislative, in itinere nelle competenti sedi, prevedendo una funzione di mediazione in capo al Prefetto o suo delegato della provincia competente, mediante un Collegio arbitrale composto dal medesimo Prefetto o suo delegato, da un revisore designato dall'Ordine professionale di appartenenza del revisore e da un Segretario comunale, designato dal predetto Prefetto, in rappresentanza degli interessi dell'ente locale.

Nondimeno, tale funzione di composizione delle situazioni di conflitto può essere invocata nel caso di cessazione dall'incarico del revisore di cui al comma 3, lettera c), "per impossibilità derivante da qualsivoglia causa a svolgere l'incarico per un periodo di tempo stabilito dal regolamento dell'ente".

Infatti, in taluni casi di ipotesi di misure interdittive - accessorie, o misure coercitive, comminate al revisore, ad esempio l'interdizione dai pubblici uffici e gli

arresti domiciliari che comportano un'impossibilità prolungata allo svolgimento dell'incarico, può essere utile ricorrere al Collegio arbitrale.

Di seguito, si riporta la proposta di modifica della formulazione dell'articolo 235 del Tuel:

- 1. al comma 2 è aggiunto il seguente comma 2-bis “la revoca del revisore è disposta a seguito della delibera consiliare, in caso di inadempienza di cui al comma 1. Il Consiglio dell'ente locale, nei casi di possibile definizione conciliativa del conflitto, può ricorrere ad un Collegio arbitrale, composto dal Prefetto competente o da un suo delegato, da un revisore designato dall'Ordine professionale di appartenenza del revisore e da un Segretario comunale, individuato dal predetto Prefetto, in rappresentanza degli interessi dell'ente locale, mediante un procedimento instaurato dal rappresentante legale dell'ente locale davanti al Prefetto della provincia di competenza.”

È aggiunto, infine, il seguente comma 2-ter “Le modalità ed i termini del procedimento, di cui al precedente comma, sono disciplinate con regolamento del Ministero dell'Interno, da emanarsi entro dodici mesi dall'entrata in vigore della modifica.”

Dopo il comma 3, lettera c), è aggiunto il seguente comma 3-bis:

“Il Collegio arbitrale può essere anche attivato dall'ente locale, nei casi di cui alla lettera c) del comma 3, secondo le modalità ed i termini del regolamento di cui al precedente comma 2-ter.”

Roma, 25 giugno 2021