

## **Problematiche in tema di compatibilità ed eleggibilità dell'organo di revisione economico-finanziaria negli enti locali**

*Di M. Cristina Colombo e Viviana Cavarra*

*Avvocati in Milano*

Il tema della compatibilità del cumulo di incarichi del revisore negli enti locali e nelle società dallo stesso partecipate è oggi di grande attualità.

Negli ultimi anni, il fenomeno, legato alla costituzione di organismi partecipati da enti locali ha rappresentato più volte occasione per affrontare l'argomento.

In effetti, in tale ambito possono configurarsi casi di conflitto tra gli interessi delle società controllate dagli enti locali e gli interessi di quest'ultimi. Si pensi, per esempio, ad un soggetto che ricompra contemporaneamente l'incarico di revisore nell'ente locale e la carica di sindaco di una società sottoposta al controllo e alla vigilanza dell'ente stesso. Vi è un possibile e quanto meno potenziale conflitto tra i due ruoli.

In questo contesto, dunque, il revisore, al fine di garantire l'autonomia di giudizio e l'indipendenza nello svolgimento della sua attività, dovrebbe evitare tutte le ipotesi in cui coesistano il ruolo di controllore e di controllato.

### **Il quadro normativo di riferimento**

Il quadro normativo di riferimento in tema di compatibilità ed eleggibilità dell'organo di revisione economico-finanziaria negli enti locali è contenuto:

- i) nell'art. 236 del Testo Unico degli Enti Locali (D. Lgs. n. 267/2000), proprio in tema di incompatibilità e ineleggibilità dei revisori degli enti locali;
- ii) nell'art. 2399, primo comma, del Codice Civile relativo alle cause di ineleggibilità alla carica di sindaco delle società di capitali;
- iii) nell'art. 10, primo comma, del D. Lgs. n. 39/2010 in tema di indipendenza e obiettività dei revisori legali.

In particolare, l'art. 236 del D. Lgs. n. 267/2000 dispone che *“1. Valgono per i revisori 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.*

*2. 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 e 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 [comma così modificato dall'art. 3, comma 1, lettera n), legge n. 213 del 2012].*

*3. 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”.*

L'art. 2399, primo comma, del Codice Civile prevede che *“non possono essere eletti alla carica di sindaco e, se eletti, decadono dall'ufficio:*

*a) coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 2382 [ossia l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi];*

*b) 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;*

*c) 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”<sup>1</sup>.*

---

<sup>1</sup> La versione dell'art. 2399, comma 1, lett. c), Codice Civile, antecedente alla riforma del 2004, prevedeva solo l'ipotesi del *“rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita”*. Si segnala inoltre che, vi è contratto d'opera, ai sensi dell'art. 2222 del Codice Civile, *“quando una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente, si*

L'art. 10, primo comma, del D. Lgs. n. 39/2010, dispone che *“il revisore legale e la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società devono essere indipendenti da questa e non devono essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale”*.

### **L'orientamento della giurisprudenza amministrativa**

Con sentenza del 16 novembre 2005, n. 6407 il Consiglio di Stato ha avuto modo di affrontare la questione ritenendo compatibile il cumulo tra l'incarico di revisore dei conti dell'ente locale e quello di sindaco della società controllata dallo stesso ente locale.

In particolare, secondo il giudice amministrativo, il combinato disposto tra l'art. 236, comma 1, del D. Lgs. n. 267/2000 e l'art. 2399, primo comma, del Codice Civile, nella versione antecedente la riforma del 2004, porta ad escludere che possa essere nominato componente dell'organo di revisione economico-finanziaria di un Ente Locale il soggetto che sia legato da un *“rapporto continuativo di prestazione d'opera retributiva”* all'Ente stesso ovvero alla società controllata da quest'ultimo.

Al riguardo, secondo il Consiglio di Stato, la carica di sindaco di una società di capitali partecipata dall'Ente Locale non può essere considerata come evento costitutivo di un rapporto continuativo di prestazione d'opera retributiva per le ragioni che seguono.

Sotto un primo profilo, il collegio sindacale, in ragione dei doveri di controllo e di vigilanza sull'amministrazione della società e sui relativi documenti di bilancio, assume obblighi e responsabilità, sia nell'interesse della società (ma, principalmente, dei singoli soci e delle minoranze assembleari), sia nell'interesse, concorrente, dei terzi creditori.

Nel contratto d'opera, invece, l'obbligo della prestazione viene assunto nei confronti e nell'interesse esclusivo del committente.

---

*applicano le norme di questo capo, salvo che il rapporto abbia una disciplina particolare nel libro IV”*.

L'art. 2403 del Codice Civile, infatti, conferisce al collegio sindacale, tra gli altri doveri, una precipua funzione di vigilanza "*sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo*", attribuendo ai sindaci un ruolo di garanzia, a tutela non soltanto dei soci, ma anche dell'interesse pubblico al controllo sulla corretta gestione della società.

Sotto un secondo profilo, in relazione al trattamento retributivo dei sindaci, l'art. 2402 del Codice Civile prevede che la retribuzione annuale dei sindaci venga stabilita dallo statuto o determinata dall'assemblea all'atto della nomina per l'intero periodo di durata del loro ufficio, sottraendo tale indefettibile elemento del rapporto al tipico regime contrattuale e ad ipotesi di pattuizione tra le parti.

Per il contratto d'opera, invece, l'art. 2225 del Codice Civile, trattando del corrispettivo per la prestazione d'opera, ne affida la determinazione in via principale alla pattuizione tra le parti.

Sotto un ultimo profilo, l'art. 2400 del Codice Civile detta una peculiare disciplina della cessazione della carica sindacale: la norma, infatti, subordina la revoca del sindaco, oltre che alla ricorrenza di una giusta causa, anche alla preventiva approvazione del Tribunale, introducendo un decisivo controllo esterno di carattere pubblicistico.

Invece, a norma dell'art. 2227 del Codice Civile, il committente può recedere liberamente dal contratto di prestazione d'opera.

Sulla scorta delle argomentazioni che precedono, il giudice amministrativo è giunto alla conclusione che i componenti del collegio sindacale sono soggetti preposti ad un ufficio disciplinato essenzialmente dalla legge, a garanzia dell'interesse generale alla correttezza e all'equilibrio della gestione economica della società. Lo stesso dunque non può essere ricondotto ad un rapporto di prestazione d'opera e, pertanto, non è incompatibile con l'assunzione dell'incarico di revisore dell'ente locale che partecipa alla società.

Come già segnalato, la sentenza del Consiglio di Stato ha affrontato la questione in oggetto alla luce dell'art. 2399 del Codice Civile nella versione antecedente la riforma del 2004.

Ciò nonostante, non può essere trascurata la circostanza che, proprio in virtù della pronuncia in esame, una parte della dottrina ha ritenuto compatibile il cumulo tra i due incarichi anche di fronte al vigente art. 2399 del Codice Civile che include in ogni caso l'ipotesi di *“rapporti di natura patrimoniale che ne compromettono l'indipendenza”*.

In particolare, è stato ritenuto che *“il legislatore, nell'introdurre tale ipotesi di ineleggibilità, aveva, probabilmente, in mente rapporti che un soggetto potrebbe intrattenere con la società, quali, per esempio, nella veste di fornitore abituale di società del gruppo o di locatore dei locali affittati per lo svolgimento dell'attività sociale, giustamente ritenuti incompatibili, se riguardano importi significativi”* [cfr. I. SORIO, *La legittimità del doppio incarico del revisore contabile*, in *www.lexitalia.it*, n. 12/2005].

Ne discende, secondo il presente orientamento, che le cariche sindacali non costituiscono rapporti, per quanto di natura patrimoniale, tali da compromettere l'indipendenza di un soggetto e, conseguentemente, non ostano alla nomina di questi a membro del collegio dei revisori dell'ente locale.

### **L' Orientamento della giurisprudenza contabile**

Anche la Corte dei Conti, in sede di controllo, ha avuto modo di affrontare la questione del cumulo degli incarichi, tra l'altro, con una recente pronuncia della Sezione Regionale per la Lombardia che si discosta dalla posizione assunta dal Consiglio di Stato, ritenendo infatti incompatibile l'incarico di revisore dei conti dell'ente locale con quello di sindaco della società controllata dallo stesso ente locale.

Il giudice contabile parte dal presupposto che il vigente art. 2399 del Codice Civile persegue lo scopo di tutelare l'indipendenza dei sindaci introducendo per essi delle ipotesi di incompatibilità, onde evitare che, a causa dell'attività esercitata, venga meno l'obiettività del sindaco nei confronti della società riguardo alla quale egli deve esplicare i suoi poteri-doveri di controllo anche dal punto di vista contabile.

In particolare, richiamando alcune sentenze della Corte di Cassazione, afferma che *“l’art. 2399 cod. civ. è suscettibile di comprendere qualsiasi legame che abbia ad oggetto attività professionali, rese anche nell’ambito di un rapporto di lavoro autonomo, quando la prestazione a titolo oneroso abbia carattere continuativo (cfr. Cass., sent. n. 19235 dell’11 luglio 2008”* (cfr. Corte dei Conti, Sezione Regionale per il controllo, Lombardia, 2 ottobre 2012, n. 419).

In secondo luogo, secondo la Corte dei Conti, lo stesso art. 236, terzo comma, del D. Lgs. n. 267/2000 dispone che i componenti dell’organo di revisione 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”*.

Infine, secondo il giudice contabile, una recente novella legislativa valorizza l’indipendenza dell’organo di revisione dell’ente locale rispetto all’organismo partecipato.

Si tratta dell’art. 6, comma 4, del D. L. n. 95/2012, convertito con modificazioni dalla L. n. 135/2012 laddove prescrive che *“i Comuni e le Province allegano al rendiconto della gestione una nota informativa contenente la verifica dei crediti e debiti reciproci tra l’Ente e le società partecipate. La predetta nota, asseverata dai rispettivi organi di revisione, evidenzia analiticamente eventuali discordanze e ne fornisce la motivazione; in tal caso il Comune o la Provincia adottano senza indugio, e comunque non oltre il termine dell’esercizio finanziario in corso, i provvedimenti necessari ai fini della riconciliazione delle partite debitorie e creditorie”*.

Al riguardo, l’asseverazione in discorso secondo la Corte dei Conti non può che essere svolta dai rispettivi organi di revisione che, in quanto tali, devono essere indipendenti tra loro proprio al fine di garantire la veridicità delle reciproche posizioni debitorie-creditorie rappresentate.

La posizione assunta dalla Corte dei Conti risulta supportata innanzitutto dai principi di vigilanza e controllo dell’organo di revisione degli enti locali, adottati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commerciali e degli Esperti

Contabili ai sensi dell'art. 10, dodicesimo comma, del D. Lgs. n. 39/2010 e pubblicati il 21 dicembre 2011.

Atro elemento a sostegno della posizione assunta dalla Corte dei Conti si rinviene nell'art. 147-*quater*, del D. Lgs. n. 267/2000 in tema di controlli sulle società non quotate partecipate dall'ente locale.

In particolare, il quarto comma della sopracitata disposizione normativa dispone che *“i risultati complessivi della gestione dell'ente locale e delle aziende non quotate partecipate sono rilevati mediante bilancio consolidato, secondo la competenza economica”*.

L'obbligo, per l'ente locale, di stilare un bilancio consolidato che comprenda i risultati della gestione delle società controllate, potrebbe dunque essere occasione in cui si sovrappongono le posizioni di controllore e controllato con evidente violazione del principio dell'imparzialità e dell'indipendenza.