

LA CORTE DEI CONTI
Sezione Regionale di Controllo per la Liguria
composta dai seguenti magistrati:

Dott.ssa Angela PRIA	Presidente f.f.
Dott. Alessandro BENIGNI	Primo referendario
Dott. Francesco BELSANTI	Primo referendario
Dott. Donato CENTRONE	Primo referendario (relatore)
Dott. Claudio GUERRINI	Primo referendario

Nella camera di consiglio del 22 novembre 2016 ha assunto la seguente

Deliberazione

Vista la lettera, prot. n. 112 dell'8 novembre 2016, con la quale il Presidente del Consiglio delle autonomie locali ha trasmesso alla Sezione la richiesta di parere formulata in data 7 novembre 2016 dal Comune di Genova (GE), ai sensi dell'art. 7 della legge 5 giugno 2003, n. 131;

Vista l'ordinanza presidenziale n. 57 del 2016, che ha deferito la questione all'esame collegiale della Sezione;

Udito in camera di consiglio il magistrato relatore, dott. Donato Centrone

Premesso che

Il Sindaco del Comune di Genova (GE) ha formulato una richiesta di parere in ordine alla corretta interpretazione della normativa relativa al criterio di calcolo del rimborso delle spese di viaggio da riconoscere ai componenti l'organo di revisione residenti fuori sede.

L'art. 3 del decreto del Ministro dell'interno 20 maggio 2005 (*"Aggiornamento dei limiti massimi del compenso spettante ai revisori dei conti negli enti locali"*) prevede che *"ai componenti dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente aventi la propria residenza al di fuori del comune ove ha sede l'ente, spetta il rimborso delle spese di viaggio, effettivamente sostenute, per la presenza necessaria o richiesta presso la sede dell'ente per lo svolgimento delle proprie funzioni. Le modalità di calcolo dei rimborsi se non determinate dal regolamento di contabilità sono fissate nella deliberazione di nomina o in apposita convenzione regolante lo svolgimento delle attività dell'organo di revisione"*.

Poiché il regolamento di contabilità del Comune di Genova non disciplina la materia di cui sopra, l'Amministrazione ha determinato i criteri di calcolo dei rimborsi con il provvedimento di nomina, modalità alternativa prevista dalla disposizione sopra riportata. In particolare, con detto provvedimento (deliberazione di Consiglio comunale n. 14 del 5 maggio 2015) è stato previsto che i rimborsi delle spese di viaggio, ai sensi dell'art. 3 del citato DM 20 maggio 2005, vadano stabiliti nella misura determinata per i componenti della Giunta comunale, in analogia alle modalità di refusione delle spese di vitto ed alloggio, che lo stesso decreto ministeriale espressamente stabilisce debbano essere riconosciute *"nella misura determinata per i componenti della Giunta comunale"*.

Nello specifico, al momento dell'adozione del provvedimento di nomina degli attuali revisori, la disciplina dei rimborsi spese per gli assessori era contenuta in una delibera di Giunta. Successivamente, in corso di rapporto, i criteri di calcolo dei rimborsi delle spese di viaggio in favore degli assessori è stato modificato, sempre con deliberazione di Giunta, introducendo un regime più restrittivo.

In ragione di quanto sopra esposto, il Comune di Genova dubita circa l'attuale disciplina applicabile ai rimborsi delle spese di viaggio per i componenti dell'organo di revisione.

Tenuto conto dell'assimilazione del rapporto che si instaura tra i revisori e l'amministrazione al contratto di prestazione d'opera intellettuale (Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Sicilia, deliberazione n. 407/2013/PAR; Corte dei conti, Sezione regionale controllo Lombardia, n. 329/2015/PAR), il Comune istante intende acquisire indicazioni in merito alla circostanza se la definizione delle modalità di rimborso delle spese di viaggio (che il citato DM 20 maggio 2005 prevede sia stabilita con fonti di natura eterogenea: regolamento di contabilità, atto di nomina o apposita convenzione) possa ritenersi soggetta a modificazioni unilateralmente disposte in corso di rapporto oppure debba considerarsi definitivamente stabilita, per tutta la durata, dalla disciplina vigente al momento dell'instaurazione.

La questione, precisa infine il Comune istante, si pone sia per eventuali sopravvenute modifiche del regolamento di contabilità, quanto, come nel caso di specie, allorché il mutamento riguardi la disciplina richiamata assunta a criterio di riferimento nell'atto di nomina.

In merito all'ammissibilità della richiesta

La richiesta di parere risulta ammissibile sotto il profilo soggettivo e procedurale, in quanto sottoscritta dal Sindaco, organo legittimato a rappresentare l'ente locale, e trasmessa tramite il Consiglio delle autonomie locali, come previsto dall'art. 7, comma 8, della legge n. 131 del 2003.

Con riferimento alla verifica del profilo oggettivo, occorre rilevare come la predetta disposizione consenta agli enti locali di chiedere pareri solo *in materia di contabilità pubblica*. Le Sezioni regionali della Corte dei conti non svolgono, infatti, una funzione consultiva a carattere generale. La Sezione delle autonomie, già nell'adunanza del 27 aprile 2004, aveva fissato principi e modalità per l'esercizio dell'attività consultiva, integrati con le successive delibere n. 5/AUT/2006 e n. 9/SEZAUT/2009. In quelle occasioni è stato precisato che tale funzione non può intendersi come consulenza generale, ma va ristretta alla sola materia della contabilità pubblica (disposizioni in materia di bilanci, norme e principi che disciplinano la gestione finanziaria e del patrimonio, etc.). In seguito, le Sezioni riunite in sede di controllo, con una pronuncia di coordinamento, emanata ai sensi dell'art. 17, comma 31, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (deliberazione n. 54/CONTR/2010), hanno nuovamente definito, esprimendo principi vincolanti per le Sezioni regionali, l'ampiezza della funzione consultiva attribuita dalla legge. In particolare, è stato affermato *“che non è da condividere qualsivoglia interpretazione dell'espressione in materia di contabilità pubblica, che, vanificando lo stesso limite posto dal legislatore, conduca al risultato di estendere l'attività consultiva in discorso a tutti i settori dell'azione amministrativa, in tal guisa realizzando, per di più, l'inaccettabile risultato di immettere questa Corte nei processi decisionali degli Enti territoriali”*. Ma soprattutto, che non *“sono parimenti condivisibili linee interpretative che ricomprendano nel concetto di contabilità pubblica qualsivoglia attività degli Enti che abbia, comunque, riflessi di natura finanziaria, comportando, direttamente o indirettamente, una spesa, con susseguente fase contabile attinente all'amministrazione della stessa ed alle connesse scritture di bilancio”*. I riferiti principi di diritto sono stati ripresi, dalle medesime Sezioni riunite, in successive pronunce (si rinvia, per esempio, alla deliberazione n. 60 del 7 dicembre 2010).

Sulla scorta di quanto esposto, la richiesta di parere avanzata dal Comune di Genova risulta ammissibile in quanto riferita ai limiti posti agli emolumenti spettanti all'organi di revisione di enti locali, in particolare alla disciplina delle modalità di rimborso delle spese di viaggio dei componenti non residenti nel territorio.

Esame nel merito

La previsione normativa sul riconoscimento delle spese sostenute a titolo di viaggio dai revisori non residenti nel territorio del comune, per il raggiungimento dell'ente locale sede di espletamento delle proprie funzioni, è contenuta all'art. 3 del decreto del Ministero dell'interno 20 maggio 2005, avente ad oggetto *“Aggiornamento dei limiti massimi*

del compenso spettante ai revisori dei conti degli enti locali". Tale disposizione stabilisce che *"ai componenti dell'organo di revisione economico-finanziaria dell'ente aventi la propria residenza al di fuori del comune ove ha sede l'ente, spetta il rimborso delle spese di viaggio, effettivamente sostenute, per la presenza necessaria o richiesta presso la sede dell'ente per lo svolgimento delle proprie funzioni. Le modalità di calcolo dei rimborsi se non determinate dal regolamento di contabilità sono fissate nella deliberazione di nomina o in apposita convenzione regolante lo svolgimento delle attività dell'organo di revisione. Ai componenti dell'organo di revisione spetta, ove ciò si renda necessario in ragione dell'incarico svolto, il rimborso delle spese effettivamente sostenute per il vitto e l'alloggio nella misura determinata per i componenti dell'organo esecutivo dell'ente"*.

Successivamente, il legislatore ha fissato al 50 per cento del compenso annuo attribuito agli stessi componenti, al netto degli oneri fiscali e contributivi, il limite dell'importo complessivo dei rimborsi per spese di viaggio, vitto e alloggio, annualmente dovuti all'organo di revisione (art. 241, comma 6-bis, decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, introdotto dall'art. 19, comma 1-bis, del decreto-legge 24 aprile 2014, n. 66, convertito dalla legge 23 giugno 2014, n. 89).

La giurisprudenza contabile si è, anche recentemente, pronunciata sulla spettanza del rimborso delle spese di viaggio per i revisori residenti al di fuori del territorio comunale, precisando come quest'ultimo costituisca componente dell'emolumento complessivo finalizzato ad assicurare il pieno ed adeguato svolgimento delle funzioni *"in linea con il principio generale desumibile dall'art. 2234 del codice civile, per il quale il professionista ha sempre diritto all'anticipazione delle spese occorrenti per il compimento dell'opera, salvo diversa pattuizione* (cfr. Corte dei conti, Sezione regionale controllo Sicilia, deliberazione n. 407/2013/PAR; Sezione regionale controllo Lombardia, deliberazione n. 329/2015/PAR).

Nel caso in esame, il Consiglio comunale ha disposto, nella delibera di nomina del collegio dei revisori, che la misura per il riconoscimento delle spese di viaggio fosse pari a quella determinata per i componenti dell'organo esecutivo del medesimo Ente, in analogia alle prescrizioni dell'art. 3 dello decreto ministeriale 20 maggio 2015, relative alle modalità di rimborso delle spese di vitto e alloggio. Tuttavia, in base a quanto emerge dall'istanza di parere, la successiva modificazione, ad opera del medesimo ente locale, della disciplina del rimborso delle spese di viaggio ai componenti della Giunta ha posto il problema di rivedere, eventualmente, anche i criteri applicabili ai rimborsi dei componenti dell'organo di revisione.

La disciplina del rimborso delle spese di viaggio ai revisori degli enti locali è divenuta di maggiore attualità dopo l'entrata in vigore del nuovo sistema di nomina, ad estrazione su base regionale (art. 16, comma 25, del decreto-legge 13 agosto 2011, n. 138, convertito dalla legge 14 settembre 2011, n. 148), in quanto, a differenza del passato, comporta spesso significativi spostamenti dei professionisti incaricati da un comune all'altro della regione. La scelta dell'organo di revisione avviene, infatti, sulla base di un elenco regionale dove sono iscritti tutti i professionisti abilitati, a meno che non abbiamo espresso rinuncia a partecipare alle estrazioni per gli enti locali collocati in una determinata provincia (per maggiori dettagli si rinvia al decreto del Ministro dell'interno 15 febbraio 2012).

Il quesito sottoposto dal Comune di Genova attiene alla corretta determinazione dei parametri di riferimento per il rimborso delle spese di viaggio. Infatti, posto che l'art. 3 del citato DM 20 maggio 2005 rimette le modalità di calcolo dei ridetti rimborsi alla deliberazione di nomina o ad apposita convenzione, l'ente istante chiede lumi su quale sia la disciplina applicabile nel caso in cui il parametro al quale, in concreto, la delibera di incarico ha fatto riferimento (nel caso di specie, i rimborsi delle spese di viaggio spettanti agli assessori del medesimo Comune) venga modificato nel corso del rapporto.

A tal fine, appare opportuno ricordare come l'art. 2233, comma 2, del codice civile, anche dopo l'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, dispone che, nei rapporti d'opera intellettuale, *“in ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione”*.

Per quanto riguarda, nello specifico, l'attività di revisione legale, l'art. 10 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (di *“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”*) contiene alcune indicazioni normative utili al fine di fornire un canone interpretativo per la questione sottoposta all'odierno esame.

Il comma 9 del riferito articolo precisa, infatti, che il corrispettivo per l'incarico di revisione legale *“non può essere subordinato ad alcuna condizione”* e *“non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione”*. Tale corrispettivo, inoltre, in virtù del successivo comma 10, va determinato *“in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori”* e, a tale fine, il legislatore impone di tener conto, fra gli altri, per una congrua determinazione, della *“necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo”*.

Il legislatore, in sostanza, limita l'autonomia delle parti nella determinazione dei corrispettivi per l'attività di revisione, richiedendo che questi ultimi, al fine di garantire adeguata affidabilità e professionalità nell'espletamento dell'incarico, debbano essere determinati in modo da assicurare l'esecuzione materiale delle verifiche (a cui il rimborso delle spese di viaggio è servente) e non possano essere determinati *ex post*, come reso evidente dal divieto di subordinare il compenso a condizioni o ai risultati della revisione medesima.

Anche dal testo unico degli enti locali, come dai decreti ministeriali attuativi, si desume la volontà del legislatore di predeterminare il compenso spettante ai revisori, senza che su quest'ultimo possano incidere decisioni assunte dall'ente controllato in corso di rapporto. Queste ultime, infatti, possono influenzare l'attività di revisione (che, per sua natura e volontà del legislatore, deve essere indipendente), sia ove prevedano un incremento dei compensi che, viceversa, una loro diminuzione.

L'art. 241 del d.lgs. n. 267 del 2000, in primo luogo, limita la libertà degli enti locali di stabilire il compenso spettante ai propri revisori, prevedendo, al comma 1, che la determinazione dei limiti massimi (proporzionali alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente) sia stabilita con decreto del Ministro dell'interno, da aggiornare ogni tre anni (mentre non stabilisce nessun limite minimo, lacuna normativa che, dopo il rinnovato sistema di designazione mediante sorteggio su base regionale, che ha privato i consigli comunali di tale potere, rischia di incidere sull'effettività del controllo professionale affidato ai revisori).

Inoltre, al comma 7, prescrive espressamente che l'ente locale determini il compenso al momento della delibera di nomina, impedendo interventi successivi da parte del soggetto controllato, che potrebbero incidere sull'autonomia di giudizio professionale del revisore (come già detto, sia in caso di incremento che di diminuzione).

Sulla base di quanto esposto, anche la disposizione del decreto ministeriale attuativo 20 maggio 2005 (non ancora aggiornato, neppure dopo l'avvento del nuovo sistema di nomina dei revisori, frutto del citato art. 16, comma 25, del decreto-legge n. 138 del 2011), riguardante la determinazione delle spese di viaggio, sulla base del suo tenore letterale (che rimette la parametrizzazione ad un atto previgente, quale il regolamento di contabilità, o contestuale, quale la delibera di nomina o la convenzione) e della *ratio* funzionale alla base, non sembra permettere interventi variativi da parte dell'ente locale in corso di rapporto, anche ove questi ultimi derivino, indirettamente, dalla modifica discrezionale dell'atto amministrativo a cui si è fatto riferimento ai fini della determinazione dei concreti parametri di riferimento (a conclusioni diverse deve giungersi, naturalmente, nel caso in cui intervenga, in corso di rapporto, una norma legislativa,

come avvenuto, per esempio, con l'art. 6, commi 2 e 3, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78 convertito dalla legge 30 luglio 2010, n. 122).

Va tenuto presente, infine, come già ricordato, che, comunque, in virtù dell'art. 241, comma 6-*bis*, del d.lgs. n. 267 del 2000 (introdotto dall'art. 19 del decreto-legge n. 66 del 2014) l'importo annuo del rimborso delle spese di viaggio e per vitto e alloggio ai componenti dell'organo di revisione *“non può essere superiore al 50 per cento del compenso annuo attribuito ai componenti stessi, al netto degli oneri fiscali e contributivi”*.

P.Q.M.

la Sezione regionale di controllo ritiene che, in base all'art. 241, comma 7, del d.lgs. n. 267 del 2000 e all'art. 3 del DM 20 maggio 2005, i criteri di determinazione del rimborso delle spese di viaggio dei revisori dei conti degli enti locali non possono essere variati, in corso di rapporto, in virtù di atti amministrativi adottati dal medesimo ente locale.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, a cura del preposto alla segreteria, al Sindaco del Comune di Genova.