Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COMMISSIONE DI STUDIO ENTI LOCALI E SOCIETA' PARTECIPATE

Insediamento dell'Organo di Revisione

e relativi adempimenti

Relatori: Sebastiano Edda e Matteo Trestini
Moderatore: Corrado Mancini

Verona 15 novembre 2022

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

NOMINA

A partire dal 2011 con la legge 14.09.11 **n.148** i revisori degli enti locali sono scelti **mediante estrazione** da un elenco tenuto dal Ministero dell'Interno.

L'avvento della riforma introdotta con la legge n.148/2011 ha modificato l'impianto normativo in materia prevedendo che, **pur rimanendo formalmente in capo al consiglio comunale,** provinciale o della città metropolitana **il potere di eleggere** l'organo di revisione economico-finanziaria, **l'individuazione dei suoi componenti, invece, viene "lasciata al caso"**, dal momento che il c. 25 dell'art. 16 del decreto legge n.138/2011, come modificato in sede di conversione dalla L. n. 148/2011, prevede che: "*A decorrere dal primo rinnovo dell'organo di revisione successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, i revisori dei conti degli enti locali sono* ***scelti mediante estrazione da un elenco*** *nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello* **regionale**, *nel registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, nonché gli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili [...]*". Seppure mantenuta formalmente la nomina in capo al consiglio, quindi, risulta di tutta evidenza come quest'ultimo viene **svuotato di ogni potere discrezionale** in ordine all'identità dei membri dell'organo e come si debba, invece, **limitare a ratificarne la nomina**, salvo verificare eventuali cause di incompatibilità del soggetto sorteggiato.

Tale potere discrezionale è stato **parzialmente reintrodotto**, di recente, ad opera della legge di conversione del **D.L. n. 124/2019** la quale ha previsto l'inserimento del nuovo **c. 25-bis** nel citato art. 16 che riporta testuali parole: "*Nei casi di composizione collegiale dell'organo di revisione economico-finanziario previsti dalla legge, **in deroga al comma 25**, i consigli comunali, provinciali e delle città metropolitane e le unioni di comuni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali eleggono, **a maggioranza assoluta dei membri**, il componente dell'organo di revisione **con funzioni di presidente,** scelto tra i soggetti validamente inseriti **nella fascia 3,** formata ai sensi del regolamento **di cui al decreto del Ministro dell'interno 15 febbraio 2012, n. 23**, o comunque nella fascia di più elevata qualificazione professionale, in caso di modifiche al citato regolamento*".

La disposizione, seppur entro paletti ben delineati volti a garantire l'idonea **qualificazione professionale** del presidente del collegio dei revisori, restituisce al consiglio comunale **un margine di discrezionalità** nella selezione del soggetto in questione.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

DECRETO 15 febbraio 2012 , n. 23

Per l'inserimento nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali, i richiedenti devono essere in possesso di determinati requisiti per ciascun **raggruppamento di fascia di enti locali**:

a) **fascia 1**: comuni fino a 4.999 abitanti;

b) **fascia 2**: comuni con popolazione da 5.000 a 14.999 abitanti, unioni di comuni e comunità montane;

c) **fascia 3**: comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti, nonchè province.

Nella fascia 1) degli enti locali sono inseriti i richiedenti in possesso dei seguenti requisiti:

a) iscrizione da almeno 2 anni nel registro dei revisori legali o all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;

b) conseguimento, nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell'anno precedente, di almeno 10 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.

Nella fascia 2) degli enti locali sono inseriti i richiedenti in possesso dei seguenti requisiti:

a) iscrizione da almeno 5 anni nel registro dei revisori legali o all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;

b) aver svolto almeno un incarico di revisore dei conti presso un ente locale per la durata di tre anni;

c) conseguimento, nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell'anno precedente, di almeno 10 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

Nella fascia 3) degli enti locali sono inseriti i richiedenti in possesso dei seguenti requisiti:

a) iscrizione da almeno 10 anni nel registro dei revisori legali o all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili;

b) aver svolto almeno due incarichi di revisore dei conti presso enti locali, ciascuno per la durata di tre anni;

c) conseguimento, nel periodo 1° gennaio - 30 novembre dell'anno precedente, di almeno 10 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.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

L'Estrazione

Il procedimento ha inizio con la comunicazione (**almeno due mesi prima dalla scadenza)** da parte dell'ente locale interessato alla Prefettura della provincia di appartenenza del medesimo ente locale, riguardante la data di scadenza dell'Organo di revisione economico finanziario.

A seguito di tale comunicazione, come previsto dal comma 3 dello stesso art 5 del DM n. 23, la **Prefettura** comunica all' ente o agli enti interessati la data, l'ora ed il luogo nel quale si procederà all' estrazione in seduta pubblica, alla presenza del Prefetto o di un suo delegato.

DUE MESI PRIMA E, INCASO DI CESSAZIONE ANTICIPATA, NON OLTRE IL TERZO GIORNO SUCCESSIVO ALLA DATA DI CESSAZIONE

Il sorteggio contempla l'estrazione di 3 nominativi per ciascun revisore da nominare il che significa, in termini pratici, che la nomina di un revisore unico comporta il sorteggio di 3 nominativi, mentre, nel caso di rinnovo dell'organo collegiale, vengono sorteggiati ora 6 nominativi, dei quali i primi 2 in ordine di estrazione sono eletti, salvo rinuncia.

Infatti, a decorrere dal 25 dicembre 2019, il presidente è scelto direttamente dal consiglio comunale.

In precedenza, la nomina collegiale prevedeva **l'estrazione di 9 nominativi** (compreso, quindi, quello del presidente), ed assunzione della carica presidenziale da parte del membro con maggior numero di incarichi di revisione presso enti locali con preferenza, in caso di parità, per quello con incarichi pregressi in enti di maggiore dimensione demografica.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Il Dipartimento per gli affari interni e territoriali con proprio parere del 30 gennaio 2020, rispondendo ad una nota trasmessa da una Prefettura relativa alla richiesta di parere circa l'orientamento di questa direzione centrale in ordine **all'applicabilità dell'articolo 57 ter del decreto legge n. 124 del 2019**,convertito con modificazioni dalla **legge 157 del 2019** ad un comune il cui organo collegiale di revisione contabile era in regime di prorogatio e che chiedeva se fosse possibile per il consiglio esercitare la facoltà di cui al comma **25 bis** dell'articolo 16 del decreto legge 138/2011 di eleggere il presidente dell'organo tra i soggetti validamente inseriti nella fascia tre, formata ai sensi del regolamento di cui al DM n. 23 del 2012 ed in tal caso se l'estrazione avvenuta il 21 novembre 2019 per il rinnovo del citato organo di revisione fosse valida o se si dovesse procedere ad una nuova estrazione, **rispondeva evidenziando che:**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

“..dall'interpretazione letterale della norma del citato articolo 57 ter emerge che il comma 1 lettera a), modificando il comma 25 dell'articolo 16 del decreto legge 13 agosto 2011 n. 138, che ha introdotto il nuovo sistema di scelta dei revisori tramite estrazione dall'elenco, nella parte in cui prevede la formazione dell'elenco dei revisori contabili su base regionale, sostituendolo con il riferimento territoriale alla provincia, non sia immediatamente applicabile”.

Infatti, al fine di realizzare tale modifica il successivo comma 2 demanda al Governo la modifica del Decreto del Ministero dell'Interno 15 Febbraio 2012 n. 23, prevedendo l'inserimento nell'elenco dei revisori **a livello provinciale**.

Diversamente, **la lettera b)** del medesimo **articolo 57 ter** inserisce nell'articolo 16 il **comma 25 bis** che, in deroga al comma 25, prevede che negli organi di revisione in composizione collegiale, **la scelta da parte dei consigli comunali**, provinciali ,delle città metropolitane e delle unioni che esercitano in forma associata tutte le funzioni fondamentali, **del componente con funzioni di presidente tra i soggetti inseriti nella fascia 3, formata ai sensi del regolamento di cui il decreto del Ministro dell'Interno n. 23 del 2012.**

Quindi, risulta evidente che il riferimento del comma 2 dell'articolo 57 ter alla modifica del regolamento menzionato, **vale esclusivamente per la formazione dell'elenco dei revisori su base provinciale, per permettere le modifiche tecniche ed i correttivi all'attuale sistema della banca dati su base regionale**.

Quindi la disposizione della lettera b) (scelta del presidente) esplica i suoi effetti in via diretta **dall'entrata in vigore della legge di conversione del decreto legge** in oggetto e non è subordinata alla modifica tramite decreto ministeriale, quindi gli enti, **a far data dal 25 dicembre 2019** (data di entrata in vigore della legge 157 2019) hanno la facoltà di applicare la nuova disposizione relativa alla **scelta del presidente**.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Domanda di iscrizione e mantenimento nell'elenco

Al fine di ottenere l'ammissione all'elenco è prevista un'istanza da presentare esclusivamente **con modalità telematiche, tramite accesso alle pagine del sito internet** a tal fine dedicate con compilazione e sottoscrizione, per firma digitale, di un apposito modello destinato a raccogliere gli elementi per comprovare il possesso dei requisiti previsti. Propedeuticamente, l'interessato deve effettuare la registrazione per ottenere le credenziali di autenticazione necessarie per poter accedere alla propria area riservata.

L'elenco in parola è aggiornato annualmente, a decorrere dal 1° gennaio 2014, al fine di inserire i nominativi dei nuovi richiedenti e confermare i soggetti già iscritti che ne facciano richiesta. **Per mantenere l'iscrizione l'interessato deve dare annualmente conferma, con le stesse modalità telematiche, entro la data che viene fissata di anno in anno con avviso del Ministero dell'Interno, del proprio interesse e del mantenimento dei requisiti soprammenzionati.**

Per l'anno 2023 è già stato approvato, in data 20 ottobre 2002, l'avviso del Ministero dell'Interno Dipartimento per gli affari interni, che stabilisce che **dalle 12:00 del 3 novembre del 2022 fino alle 12:00 del 19 dicembre 2022,** ogni richiedente potrà, accedendo con la propria identità digitale alla pagina Internet della finanza locale, presentare l'apposita domanda di mantenimento nell'elenco 2023, previo inserimento dei crediti formativi conseguiti dal 1 gennaio 2022 al 30 novembre 2022, seguendo le modalità indicate nel citato avviso.

Il professionista **può limitare l'ambito territoriale** di proprio interesse, escludendo, nella domanda di inserimento o di mantenimento nell'elenco, **una o più province**, evitando in tal modo di partecipare ai sorteggi riguardanti gli enti ubicati nelle stesse. **Non è possibile, invece, includere provincie situate al di fuori delle propria regione di appartenenza**.

Vi è altresì la possibilità di escludere le fasce demografiche, che non interessano, fermo restando il necessario possesso dei requisiti per quelle che vengono optate, con valenza dalle estrazioni da effettuarsi a decorrere dalla data di entrata in vigore dell'elenco aggiornato.

.

L’elenco è liberamente consultabile nella sezione “Finanza locale” del sito internet del Ministero dell’Interno. Nello stesso sito sono inoltre disponibili altre funzioni tra le quali **la visualizzazione dei nominativi estratti nei vari enti e l’elenco degli enti nei quali risulta in scadenza l’organo di revisione**. È nell’area riservata del revisore la funzione che consente di visualizzare l’elenco delle estrazioni alle quali ha partecipato e quello degli enti nei quali è stato sorteggiato.

ACCETTAZIONE

A seguito della comunicazione prefettizia l'ente comunica ai soggetti estratti la loro designazione. **L'ente locale è tenuto, nel rispetto del principio di trasparenza e d'imparzialità (artt. 1 e 12 della Legge n. 241/90) a comunicare ai soggetti designati il compenso base e le modalità di determinazione dei rimborsi spettanti ai componenti ed al presidente dell'Organo di revisione o al revisore unico, in caso di organo monocratico.** Tale comunicazione è necessaria in quanto costituisce per il revisore designato **un elemento di valutazione per l'accettazione dell'incarico.** Con tale comunicazione l'ente richiede al soggetto designato di fornire tempestiva risposta in ordine all'accettazione o meno della carica, assegnando un termine.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Ottenuta la comunicazione di designazione da parte del Comune, **prima dell'accettazione è altamente raccomandabile che il revisore prenda visione**

1. di quanto disciplinato nello statuto e
2. nel regolamento di contabilità in riferimento all'Organo di revisione per accertarsi di eventuali **funzioni aggiuntive** rispetto a quelle indicate nell'articolo 239 del Tuel con particolare riferimento per es. ai pareri da rendere diversi da quelli tassativamente prescritti dalla legge.
3. nella sezione **Amministrazione trasparente** con particolare riferimento alle sottosezioni n 14 « **Controlli e rilievi sull'amministrazione** » (es rilievi della CdC) e n. 12 « **Bilanci** » al fine di valutare in via preliminare la solidità finanziaria dell'ente, di riscontrare eventuali rilievi dell'organo di revisore uscente, i rischi connessi con l'incarico, l'impegno di lavoro previsto (in ore) e di conseguenza la congruità del trattamento economico.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

In caso di accettazione il soggetto designato deve rendere apposita attestazione nelle forme di legge con la quale esso, consapevole delle sanzioni penali previste dall'art. 76 del D.P.R. n. 445/2000, e sotto la propria responsabilità, dichiara ai sensi degli artt. 46 e 47 del D.P.R. n. 445/2000:

di essere iscritto all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili di …….. – sez. A. (in alternativa al punto n.2);
di essere revisore legale ai sensi del D.lgs. n. 39/2010 (in alternativa al punto n.1);
di non trovarsi in alcuna delle *condizioni di ineleggibilità e incompatibilità* previste dall'art.236 del Tuel;
di non trovarsi *in situazioni di incompatibilità rispetto al limite del numero di incarichi* previsto dall'art.238 del Tuel;
di non trovarsi *nelle condizioni di cui all'art.2399 comma 1 cod.civ.* (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;
b) il coniuge, i parenti [74] e gli affini [78] 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 [2359], 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.
di non aver riportato condanne penali che impediscono l'esercizio delle funzioni pubbliche;
di accettare il compenso che sarà deliberato dal consiglio dell'ente locale, tenendo conto del compenso base comunicato dall'ente locale e le modalità di determinazione dei rimborsi, riservandosi di richiedere, appena normativamente possibile, l'aumento e/o l'adeguamento dello stesso;
di autorizzare il trattamento dei dati personali ai sensi del Regolamento UE n.679/2016 e del D.lgs. n. 196/2003 provvedendo ad allegarvi la fotocopia della propria carta d'identità

Sono incompatibili con la funzione di revisore dei conti degli enti locali, innanzitutto, **i soggetti di cui all'art. 2399, c. 1 del Codice Civile**.
A queste cause di incompatibilità, previste mediante richiamo alla norma del Codice Civile in materia di società per azioni, **si aggiungono quelle specifiche per gli enti locali**, in base alle quali sono incompatibili con la carica di revisore:

- **i componenti degli organi dell'ente locale e coloro che hanno ricoperto tale incarico nel biennio precedente alla nomina;**
- **il segretario e i dipendenti dell'ente locale** presso cui deve essere nominato l'organo di revisione economico-finanziaria;
- **i 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**.

È infine previsto che i componenti degli organi di revisione contabile non possano assumere incarichi o consulenze presso l'ente locale né presso aziende speciali o consorzi a cui partecipa l'ente.

Concorso al dissesto dell'ente : altre **causa di ineleggibilità** alla carica di revisore sono contenute nei cc. 5 e 5-bis dell'art. 248 del TUEL, in presenza di comportamenti passati del candidato che abbiano concorso al dissesto di un ente.
In particolare, essi prevedono che: • comma 5: "…gli amministratori che la Corte dei conti ha riconosciuto, anche in primo grado, responsabili di aver contribuito con condotte, dolose o gravemente colpose, sia omissive che commissive, al verificarsi del dissesto finanziario, non possono ricoprire, per un periodo di dieci anni, incarichi di assessore, **di revisore dei conti di enti locali** e di rappresentante di enti locali presso altri enti, istituzioni ed organismi pubblici e privati". Tale sanzione, specifica per chi ha ricoperto la carica di amministratore, secondo le interpretazioni più diffuse, consegue automaticamente alla pronuncia di responsabilità da parte della Corte dei Conti, nell'ambito del procedimento inerente al dissesto dell'ente;

• comma 5-bis: "…qualora, a seguito della dichiarazione di dissesto, la Corte dei conti accerti **gravi responsabilità nello svolgimento dell'attività del collegio dei revisori,** o ritardata o mancata comunicazione, secondo le normative vigenti, delle informazioni, i componenti del collegio riconosciuti responsabili in sede di giudizio della predetta Corte non possono essere nominati nel collegio dei revisori degli enti locali e degli enti ed organismi agli stessi riconducibili **fino a dieci anni, in funzione della gravità accertata".**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Si richiama l'attenzione alla circostanza che**, in caso di accettazione e di successiva nomina consiliare, il Revisore, qualora rassegni immediate dimissioni,** rimane comunque in carica ai sensi dell'art. 3 del D.L. 16 maggio 1994, n. 293 per un periodo massimo di 45 giorni.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Limite al cumulo degli incarichi

Il revisore ricade **in ipotesi di incompatibilità/inconferibilità** nel caso di accettazione di una nomina che determini il superamento del limite all'assunzione degli incarichi stabilito dall'art. 238 del TUEL. Tale norma, infatti, contiene un dispositivo limitante il cumulo degli incarichi che ciascun revisore può assumere contemporaneamente, stabilendo un **numero massimo di 8 incarichi** tra cui: • non più di 4 incarichi in comuni con popolazione inferiore a 5.000 abitanti e nelle comunità montane; • non più di 3 incarichi in comuni con popolazione compresa tra 5.000 e 99.999 abitanti; • non più di 1 incarico in un comune con popolazione pari o superiore a 100.000 abitanti o nelle province.

È onere del revisore, pertanto, verificare, prima dell'accettazione dell'incarico, l'eventuale splafonamento che questo possa determinare rispetto alle previsioni dell'art. 238. **Tale limitazione, tuttavia, non è assoluta ma derogabile dall'ente tramite apposita previsione da inserire nel regolamento di contabilità che il revisore, pertanto, è tenuto a visionare. In caso di superamento del numero degli incarichi consentiti,** il revisore deve far pervenire al Ministero dell'Interno, entro 30 giorni dalla richiesta da parte di questi, una dichiarazione contenente l'indicazione degli incarichi che intende **conservare** nel rispetto del limite di legge. In caso di mancato inoltro di tale comunicazione, il Ministero dell'Interno, entro 30 giorni, dà comunicazione dei revisori inadempienti agli ordini professionali e al Ministero della Giustizia per il registro dei revisori contabili.

In un parere del 3 novembre 2020 il Ministero dell'Interno-Dipartimento per gli Affari Interni e Territoriali, richiamando anche il parere della Corte dei Conti sez. reg. Piemonte n. 44 del 23 aprile 2018, **ha sancito l'incompatibilità fra le funzioni di revisore e componente dell'Organismo Indipendente di Valutazione (OIV).**

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.

Secondo la giurisprudenza, il revisore, inoltre, non può assumere incarichi o consulenze presso:

- le società *in house* soggette a controllo analogo a cui partecipa l'ente;
- le società di capitale controllate dall'ente locale nei modi indicati dal D.Lgs. n. 175/2016;
- le società nelle quali lo statuto o i patti parasociali prevedono la vigilanza e/o il controllo dell'ente anche con partecipazioni minoritarie.

DURATA

L'Organo di revisione entra in carica **dalla data di esecutività della delibera** o di immediata eseguibilità della stessa, previa accettazione della carica e dura in carica **tre anni**.

La durata è calcolata da calendario. A differenza di quanto accade per il revisore dei conti di società del settore privato, infatti, la scadenza dell'incarico di revisore nell'ente locale è determinata **su base prettamente temporale** ed è svincolata da qualsiasi collegamento con il periodo di approvazione del bilancio (o rendiconto).

La durata dell'incarico decorre **dalla data di esecutività delle delibera** del consiglio comunale, provinciale o della città metropolitana (di norma 10 giorni dopo la pubblicazione, salvo esecutività immediata deliberata nel corso della stessa adunanza).

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Decorrenza dell'incarico del collegio dei revisori

Parere Finanza locale

6 Giugno 2022

Categoria

21.02 Nomina dei revisori degli enti locali

Sintesi/Massima

L'accettazione dell'incarico deve avvenire prima della delibera di nomina**. Il compenso decorre dall'esecutività della delibera di nomina a prescindere dal concreto inizio dell'attività lavorativa.**

Dipartimento per gli affari interni-parere del 06 giugno 2022

L'articolo 235 del testo unico al comma 1 prevede che l'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera di nomina dalla data di immediata eseguibilità e il comma 7 del successivo articolo 241 prescrive che l'ente locale stabilisca il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina. Ne consegue che per gli enti delle regioni a statuto ordinario, per i quali si procede all'estrazione dei revisori dall'elenco nazionale, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legge 13 agosto 2011, n.138, convertito in legge 14 settembre 2011, n.148, **l'accettazione dell'incarico debba necessariamente avvenire prima della delibera di nomina.**

Anche il relativo compenso decorre dalla nomina non assumendo alcun significato il concreto inizio dell'attività lavorativa, infatti l'organo di revisione vien pagato anche nel caso in cui per un mese non sia chiamato a rendere alcun parere. Questo impianto normativo non lascia dubbi circa la decorrenza del mandato e dei pagamenti del relativo compenso, in quanto chiaramente riferibile alla esecutività della delibera di nomina.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Durata incarico revisore-prorogatio

Finanza locale

27 Aprile 2015

Categoria

21.03 Incarico dei revisori degli enti locali

Sintesi/Massima

La prorogatio dell'incarico dei revisori non può superare i quarantacinque giorni

Dipartimento per gli affari interni

Al fine di consentire il rinnovo dell'organo di revisione entro il termine di scadenza dell'incarico, l'articolo 5, comma 2, del Regolamento approvato con decreto del Ministro dell'interno n.23 del 2012, ha previsto che gli enti locali debbano dare comunicazione di tale scadenza alla Prefettura della provincia di appartenenza **almeno due mesi prima della scadenza stessa per permettere alla Prefettura di procedere all'estrazione per tempo,** come correttamente avvenuto nel caso in questione.

Tuttavia, stante l'applicabilità delle richiamate disposizioni in materia di proroga degli organi amministrativi si ritiene che, pur in presenza della tempestiva procedura di estrazione e dell'avvenuta comunicazione con largo anticipo dei nominativi estratti, **ove l'ente non abbia comunque provveduto al rinnovo dell'organo nel termine di scadenza, lo stesso è prorogato per non più di quarantacinque giorni**. Sarà, quindi, cura del Comune di XXX procedere al rinnovo del collegio di revisione nei termini massimi consentiti atteso che il citato **articolo 6 del decreto legge n.293 del 1994** prevede che, decorso il termine massimo di proroga senza che si sia provveduto alla loro ricostituzione, gli organi decadono e **tutti gli atti adottati dagli organi decaduti sono nulli.**

Pertanto, non si può che richiamare le disposizioni sopra riportate, fermi restando gli eventuali conseguenti vizi sugli atti amministrativi adottati, rilevabili dinanzi all'Autorità Giudiziaria amministrativa, nonché le responsabilità dei titolari della competenza alla ricostituzione dell'organo, previste dal citato articolo 6, comma 3.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

ART 235 , 1 comma del TUEL

Qualora la nomina avvenga **per surroga** ad un revisore cessato anticipatamente rispetto alla scadenza naturale**, nell'ambito di un organo collegiale**, la durata in carica del sostituto coincide con la **durata residua** del collegio nominato originariamente.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Ai sensi dell'art. 235 del TUEL, i membri dell'organo di revisione non possono svolgere l'incarico **per più di due volte nello stesso ente locale**. L'articolo in esame è stato modificato dall'art. 19, comma 1 bis, lettera a) del decreto legge n. 66 del 2014, in linea con la ratio dell'art. 97 della Costituzione ed **a tutela dell'imparzialità e terzietà del revisore dei conti**, sostituendo alle parole: "sono rieleggibili per una sola volta" le seguenti: "i suoi componenti non possono svolgere l'incarico **per più di due volte nello stesso ente locale**".

In questo modo, si è cercato di chiarire **la problematica del c.d. terzo mandato dei revisori**, che aveva dato origine in passato a diversi contenziosi, con l'obiettivo di evitare la cristallizzazione degli incarichi, in modo da garantire quella posizione di terzietà e di indipendenza che è fondamentale per l'assolvimento della funzione;

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Tale disposizione trovava giustificazione soprattutto nell'impianto sistematico del precedente ordinamento, che prevedeva l'eleggibilità del revisore dei conti **a seguito di scelta fiduciaria dell'organo esecutivo dell'ente locale**.
Nell'attuale contesto legislativo, con la modifica disposta dall'art. 16, comma 25 del D.L. 138 del 2011, del sistema di **estrazione a sorte dei nominativi da un elenco di iscritti su base regionale**, la tutela dell'interesse all'indipendenza e terzietà dell'organo di revisione, sembra garantita, ab origine, dal predetto sistema di scelta.

Il nuovo sistema di scelta del revisore dei conti, quindi, appare immune da condizionamenti esterni, per cui da più parti è stata prospettata **la necessità di rivedere il testo normativo dell'art. 235** del Tuel.

Tra le ipotesi di possibile novellazione della materia è stata considerata abbastanza congeniale sotto il profilo ordinamentale **mutuare il criterio logico limitativo degli incarichi di cui all'art. 51 del Tuel, nel caso dell'elezione del sindaco, nel quale si fa riferimento all'elemento temporale della consecutività dei mandati politici, che impediscono ulteriori mandati**.

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

Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli enti locali.

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, SUL LIMITE DEL DOPPIO INCARICO AI SENSI DELL'ARTICOLO 235, COMMA 1 DEL TUEL

PROPOSTA DELL'OSSERVATORIO:

L'organo di revisione contabile dura in carica tre anni a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3, e i suoi componenti non possono svolgere l'incarico per più di due volte, **"consecutivamente**", nello stesso ente locale. Ove nei collegi si proceda a sostituzione di un singolo componente la durata dell'incarico del nuovo revisore è limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale, calcolata a decorrere dalla nomina dell'intero collegio. Si applicano le norme relative alla proroga degli organi amministrativi di cui agli articoli 2, 3, comma 1, 4, comma 1, 5, comma 1, e 6 del decreto-legge 16 maggio 1994, n. 293, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 1994, n. 444.

La portata della questione è stata comunque **notevolmente ridimensionata a seguito dell'introduzione della nomina per sorteggio che, evidentemente, se non può escludere totalmente l'eventualità di una triplice rielezione consecutiva del medesimo revisore per lo stesso ente, ne riduce, di fatto, considerevolmente le probabilità a tal punto da rendere la norma in parola per lo più superflua**. La stessa, rimasta fondamentalmente dormiente fino al 24 dicembre 2019, è stata tuttavia rivitalizzata **a seguito del ritorno alla nomina diretta del presidente del collegio dei revisori**, di modo che, ai fini della selezione del soggetto, il consiglio comunale competente deve ora senz'altro tenerne conto.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Compenso del Presidente del collegio e limite del terzo mandato

Finanza locale

8 Luglio 2022

Categoria

21.02 Nomina dei revisori degli enti locali

Sintesi/Massima

Al Presidente del collegio dei revisori spetta la maggiorazione del 50 per cento del compenso rispetto ai componenti**. L'incarico di revisione svolto presso la società in house non conta ai fini del rispetto del limite dei due mandati di cui all'articolo 235, comma 1, del testo unico.**

Testo

Si fa riferimento alla nota con la quale si chiede l'avviso di questo Ufficio circa le procedure seguite dall'ente per la nomina del Presidente del nuovo collegio di revisione. **In particolare, un consigliere comunale chiede: 1) se il Presidente possa essere nominato avendo già svolto due incarichi di revisione di cui uno presso il comune e l'altro presso la società in house del comune,** nel periodo 2004-2007; 2) se il Presidente del collegio abbia diritto alla maggiorazione del 50 per cento del compenso sebbene non indicata nel decreto interministeriale del 21 dicembre 2018 sui compensi annui dei revisori dei conti degli enti locali. In via preliminare, è necessario premettere che la funzione consulenziale di questo Ufficio, si esplica nel senso di interpretare le norme dal punto di vista applicativo, secondo i principi generali della legge e analizzando le questioni astrattamente considerate, senza voler esprimere delle valutazioni di legittimità e correttezza del singolo caso concreto. Peraltro, questo Ufficio non ha poteri di sovraordinazione rispetto all'ente locale e qualsiasi atto deliberato, non ritenuto legittimo, deve essere impugnato nelle sedi e nei termini previsti dalla legge. Ciò non toglie che, essendo la materia di stretta pertinenza alle funzioni di questo Ufficio, l'argomento meriti quantomeno una riflessione.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Per quanto riguarda il primo quesito **circa il divieto per i revisori di svolgere l'incarico per più di due volte nello stesso ente locale,** come prescritto nell'articolo 235, comma 1, del testo unico n.267 del 2000, si precisa quanto segue. L'articolo 2, comma 1, del testo unico n.267 del **2000 indica espressamente che si intendono per enti locali: i comuni, le province, le città metropolitane, le comunità montane, le comunità isolane e le unioni di comuni.** La disciplina dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali, prevista dall'articolo 16, comma 25 e 25 bis del decreto legge n.138 del 2011, è stata formulata in ossequio a tale elencazione. Infatti, dal suddetto elenco vengono estratti i nominativi dei revisori che saranno incaricati per lo svolgimento della funzione di revisione esclusivamente per detti enti locali e i soggetti , che richiedono l'iscrizione nelle fasce 2 e 3 dell'elenco devono aver svolto precedenti incarichi di revisione presso gli stessi.

La nomina dell'organo di revisione economico-finanziaria **delle società degli enti locali**, anche a totale partecipazione e soggette a controllo analogo, avviene secondo la normativa di riferimento e le modalità indicate nei relativi statuti **e non è soggetta all'estrazione a sorte da parte della Prefettura dall'elenco dei revisori degli enti locali. Ne consegue che l'incarico di revisione svolto presso la società in house non conta ai fini del rispetto del limite dei due mandati di cui all'articolo 235, comma 1, del testo unico**

Cause di cessazione dell'incarico dell'organo di revisione

La causa più ricorrente di cessazione dalla carica del revisore dei conti è dovuta alla **scadenza naturale del mandato**. L'approssimarsi dell'evento impone all'ente l'obbligo della sua segnalazione alla prefettura ufficio territoriale del governo della provincia di appartenenza con preavviso, a norma di legge, due almeno due mesi sulla data di scadenza.

In caso di ritardo nelle procedure di comunicazione ed estrazione del revisore si applica **il regime di prorogatio** previsto dal DL 16 maggio 1994 n. 293 convertito con modificazioni dalla legge 15 luglio 1994 numero 444 secondo i quali il revisore rimane in carica oltre alla data di scadenza per un periodo massimo di 45 giorni dopodiché l'ente si troverà sprovvisto l'organo di revisione.

Decorso tale termine decade e gli eventuali atti adottati sono nulli.

Esistono, tuttavia, alcuni eventi che possono provocare una cessazione anticipata dell'incarico di revisione:

Dimissioni del revisore

Qualora il revisore per qualunque motivo si trovasse impossibilitato a proseguire l'attività presso un ente, esso può procedere a rassegnare le proprie dimissioni. Queste devono essere indirizzate al consiglio dell'ente ***con preavviso di almeno 45 giorni*** e non richiedono accettazione da parte dello stesso. Sebbene non sia prevista normativamente una forma obbligatoria è opportuno che le dimissioni siano rassegnate per iscritto.

Le dimissioni non hanno effetto immediato, dovendosi attendere la nomina del successore, pur nei limiti temporali imposti dal regime di prorogatio di cui sopra.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Sostituzione revisore dimissionario prima dello spirare del termine di preavviso
Dipartimento Finanza locale
Parere del11 Giugno 2020

Testo

Un Ente ha sottoposto all'attenzione dell'Ufficio, la possibilità di procedere alla **sostituzione del revisore dimissionario**, in relazione all'avvenuta procedura di estrazione a sorte per il rinnovo del revisore dei conti e, la possibilità di considerare la prorogatio come momento indefettibile per la decorrenza delle dimissioni volontarie.
Risposta: la prorogatio è un istituto che può essere considerato **a favore** degli organi amministrativi, nel caso di scadenza dei termini naturali, **ma non è un obbligo, né occorre attendere il decorso effettivo dello stesso prima di procedere alla sostituzione dell'organo di revisione che, nel caso di specie, ha rassegnato le dimissioni poco prima la scadenza del mandato.**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Durata in carica dell'organo di revisione economico-finanziaria monocratico

Finanza locale

Parere 29 Gennaio 2016

Sintesi/Massima

La durata dell'incarico del nuovo organo di revisione, nominato a seguito di dimissione presentate dal precedente revisore, deve essere riferita ad un intero nuovo triennio

Testo

Una Prefettura ha chiesto un parere in merito alla durata dell'incarico del revisore nominato **a seguito delle dimissioni presentate dal precedente organo di revisione del Comune**. In particolare, è stato rappresentato che il Comune, con delibera consiliare, ha nominato il nuovo revisore dei conti prevedendo la durata dell'incarico non per un intero triennio **ma limitata ad una certa data**, nella volontà di far coincidere la scadenza dell'incarico con il triennio relativo al Revisore dimissionario. Al riguardo, si osserva che la durata dell'incarico dell'organo di revisione economico finanziaria è disciplinata dall'articolo 235, comma 1, del decreto legislative n.267 del 2000 che, in maniera inequivocabile, prevede: "L'organo di revisione contabile dura in carica **tre anni** a decorrere dalla data di esecutività della delibera o dalla data di immediata eseguibilità nell'ipotesi di cui all'articolo 134, comma 3". **La previsione di cui allo stesso articolo 235, comma 1, relativa alla durata dell'incarico del nuovo revisore limitata al tempo residuo sino alla scadenza del termine triennale è specificatamente riferita all'ipotesi di sostituzione di un singolo componente dell'organo collegiale**.

Pertanto, atteso che la fattispecie rappresentata si riferisce al rinnovo dell'organo di revisione monocratico, a seguito della cessazione del precedente incarico, si ritiene che la durata del nuovo organo debba essere riferita all'intero triennio in conformità a quanto previsto dal citato articolo 235, comma 1, del Tuel.

Revoca dell'incarico

A norma dell'articolo 235, c. 2 del TUEL la revoca del revisore può avvenire **solo in caso di inadempienza** ed in particolare in caso di mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'articolo 239, c. 1, lettera d) del tuel (termine stabilito dal regolamento di contabilità dell'ente in misura **non inferiore a 20 giorni dalla trasmissione della proposta** di deliberazione consigliare del rendiconto da parte dell'esecutivo).

In tema di inadempienza, **il TAR Puglia**, con sentenza 12 marzo 2014, n. 747, ha sancito che **il mancato o ritardato esercizio delle proprie funzioni** può essere considerato, per il revisore, grave inadempienza costituente giusta causa di revoca. In casi come questo occorre valutare se sia derivato **grave pregiudizio** alla gestione economico-finanziaria dell'ente. Competente ad accertare l'inadempienza e a deliberare la conseguente revoca del revisore è il consiglio dell'ente. L'atto di revoca, immediatamente esecutivo, può essere impugnato dal revisore revocato davanti agli organi di giurisdizione amministrativa.

In base a quanto sancito dal TAR Puglia, Sez. II, con sentenza 14 ottobre 2005, n. 4365, il **provvedimento di revoca deve sempre essere preceduto dalla comunicazione di avvio del procedimento ex art. 7, L. 241/1990. È necessario che l'ente regolamenti la revoca del revisore, indicandone le casistiche e le modalità, previa contestazione all'interessato.**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

In tema di revoca dell'organo di revisione si è espresso anche l'Osservatorio con un a proposta normativa.

Atto di indirizzo. Revoca quale causa di risoluzione dell'incarico di revisore
Finanza locale
25 Giugno 2021

OSSERVATORIO FINANZA LOCALE
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.

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** ed 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.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

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

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).

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 ed 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. 4 355/2016**". La revoca dell'organo di revisione "**facendo ricorso ad un uso distorto del potere di revoca in contrasto con il paradigma normativo di riferimento e in assenza di una congrua motivazione è atto illegittimo".**

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 e**cc. 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 ostacolino 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**).

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 riconosciutale (…)" (**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.**

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.

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, c**he 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 esplicate 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**.

Conclusioni dell'Osservatorio

Le suesposte argomentazioni 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.

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 individuate 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.

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. Roma, 25 giugno 2021

Cancellazione o sospensione da ordini ed elenchi.

Rappresenta **causa di decadenza** la cancellazione o sospensione dagli ordini professionali **.** Se l'iscrizione al registro dei revisori contabili o all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili rappresenta un requisito necessario all'assunzione della carica, il **venir meno di questa ne comporta una causa di cessazione**. Non costituisce invece causa di cessazione la mancata riconferma nell'elenco dei revisori degli enti locali istituito presso il Ministero degli Interni negli anni successivi a quello della nomina, in quanto trattasi di fatto che non determina una perdita dei requisiti per il mantenimento della carica già assunta, ma solamente una causa di ineleggibilità ad incarichi futuri.

SOSTITUZIONE DEL REVISORE

La cessazione anticipata di un revisore, specie se trattasi di revisore unico, comporta la necessità di una sollecita attivazione dell'ente onde provvedere alla nomina del successore. Infatti, anche nei casi di **applicazione del regime di prorogatio**, questo non può protrarsi, per legge, oltre i 45 giorni dall'efficacia della cessazione, dopodiché l'ente può trovarsi potenzialmente privo dell'organo di revisione .

La mancanza dell'organo di revisione può immobilizzare l'attività dell'ente nella misura in cui i suoi pareri siano obbligatoriamente previsti sulle decisioni del consiglio o su altri atti, impedendo così il regolare svolgimento delle funzioni amministrative. Come già ricordato, in caso di cessazione di un revisore durante la carica per qualsiasi motivo, non è possibile ricorrere **ai revisori "di riserva**" sorteggiati nell'ambito del procedimento di estrazione del revisore dimissionario, in quanto gli effetti del loro sorteggio decadono nel momento dell'accettazione della carica da parte di uno di essi. Non è prevista, peraltro, la nomina di revisori supplenti.

Va da sé, quindi, che la decadenza del revisore, o di uno dei membri del collegio dei revisori, comporta la necessità di ripercorrere la procedura di nomina a mezzo di nuovo sorteggio. L'ente deve, in questi casi, dare sollecita informazione della necessità di provvedere alla sostituzione alla Prefettura di riferimento, la quale deve procedere all'estrazione dei consueti 3 nominativi per ciascun revisore cessato, cui seguono le ordinarie procedure applicabili per la nomina del revisore. In caso di necessità di sostituzione del presidente del collegio dei revisori si procederà alla nomina diretta da parte del consiglio comunale.

In relazione alla problematica della riduzione del numero di abitanti nel corso del mandato, il Ministero dell'Interno Direzione centrale per la Finanza, nel parere pubblicato sul proprio sito istituzionale in data 9 giugno 2021, nel ribadire che, per quanto riguarda l'Organo di revisione, si fa riferimento alla popolazione calcolata al 31 dicembre del penultimo anno precedente la data dell'estrazione dall'elenco, ha chiarito che l'Organo di revisione nominato a seguito del sorteggio deve rimanere in carica per tutta la durata del triennio anche nel caso in cui la popolazione dell'ente, nel frattempo, scenda sotto i 15.000 abitanti.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Insediamento dell'organo di revisione

Con il suo insediamento, l'organo di revisione entra concretamente in carica. La prima convocazione viene di norma disposta dal sindaco o dal presidente (per gli enti diversi dal comune).
Generalmente, il regolamento dell'ente stabilisce la tempistica dell'insediamento a seguito dell'esecutività della delibera di nomina o, in mancanza, la convocazione avviene a cura del presidente del collegio stesso che può darne comunicazione al presidente del consiglio**. Nel corso della riunione di insediamento l'organo di revisione determina la cadenza delle proprie adunanze e quant'altro occorra per il proprio funzionamento, qualora non sia stato previsto e disciplinato nel regolamento dell'ente,** individuando altresì le eventuali:
-forme di collaborazione operativa da chiedere all'ente in aggiunta a quelle espressamente previste dagli artt. 234 e seguenti del TUEL;

- necessità di richiedere l'assegnazione di uno staff o, comunque, di strutture adeguate, quali, ad esempio, la segreteria e locali attrezzati.

In questa fase è opportuno che l'organo di revisione, qualora non via abbia già provveduto in sede di verifica preliminare, **richieda all'ente:**

- lo statuto e il regolamento di contabilità dell'ente;

- il regolamento sul sistema dei controlli interni; -

l'ultimo questionario inviato alla Corte dei Conti sul bilancio e sul rendiconto;

- il bilancio di previsione e le sue variazioni;

- gli ultimi due rendiconti;

- le eventuali istruttorie della Corte dei Conti;

- se non pubblicati nel sito dell'ente, gli ultimi bilanci degli organismi partecipati;

- lo stato del contenzioso in essere;

- i verbali del precedente organo di revisione.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

QUADERNO I CNDCEC-APPROCCIO METODOLOGICO

La valutazione del rischio di revisione.

Il revisore, nella fase preliminare all'accettazione dell'incarico e, successivamente, all'atto di insediamento, acquisisce una serie di documenti e di informazioni sull'Ente che sono utili per l'attività di individuazione e valutazione del rischio di controllo. **Propedeutica a tale valutazione è la comprensione del sistema di controllo interno, che rimane circoscritta alle sole attività di controllo rilevanti ai fini della revisione contabile.** Si tratta di una parte integrante dell'attività di conoscenza e comprensione dell'Ente che, come ampiamente trattato nei Principi di vigilanza e controllo, rientra nella fase di identificazione dei rischi intrinseci. Nel procedere all'analisi del sistema del controllo interno dell'Ente, il revisore può avvalersi di un questionario mediante il quale evidenziare eventuali punti di debolezza e valutare i principali fattori di rischio connessi alle attività di controllo. L'analisi consente di stabilire **il grado di affidabilità del sistema di controllo interno ed è quindi utile, ai fini della formulazione del giudizio, per la scelta dalle procedure di revisione più efficienti ed efficaci**. L'individuazione di profili di debolezza o di carenze può indebolire il convincimento del revisore di poter fare affidamento sul sistema di controllo interno. In tal senso rilevano, ad esempio, il riscontro di errori significativi non individuati dal sistema di controllo interno, per carenza o inadeguatezza o inefficacia dei controlli, così come l'assenza di un'adeguata implementazione di controlli configurati correttamente; criticità che il revisore deve tempestivamente comunicare, in modo che i responsabili provvedano a rimuoverle o a porvi rimedio.

Mutuando l'approccio della revisione legale nelle imprese, è possibile, mediante l'analisi dei punti di debolezza individuati, utilizzare una metrica qualitativa e un approccio dicotomico per determinare il livello di affidabilità del sistema di controllo interno e il livello di rischio, **secondo una logica inversamente proporzionale: se è basso o assente l'affidamento sul sistema di controllo interno, elevato è il rischio di controllo;**se è alto l'affidamento sul sistema di controllo interno, basso è il rischio di controllo. Una maggiore o minore affidabilità del sistema di controllo interno comporta, rispettivamente, una 9 minore o maggiore probabilità che i rischi significativi possano determinare errori significativi in bilancio (secondo un approccio dicotomico che è ripreso nella metodologia del campionamento proposta nel successivo paragrafo). Al fine di effettuare la già menzionata analisi, il revisore potrà avvalersi del facsimile **Questionario di valutazione del rischio di revisione**, che prevede una serie di quesiti sui rapporti con il precedente revisore, sul bilancio e consuntivi precedenti e sul sistema di controllo interno, in modo da raccogliere informazioni utili alla valutazione e comprensione del rischio di revisione. Il descritto processo di comprensione e valutazione permette di identificare i rischi significativi, procedere con la pianificazione delle procedure di revisione in coerenza al livello di affidamento sul sistema di controllo interno e definire **la strategia generale di revisione.**

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

QUESTIONARIO VALUTAZIONE RISCHIO DI RIVISIONE

Rapporti con il precedente revisore

- Sono stati attivati contatti con il revisore precedente al fine di acquisire informazioni in merito a:

a) contenuto delle relazioni di revisione;
b) richieste irragionevoli o mancata collaborazione;
c) irregolarità/segnalazioni non sanate;
d) (altro…)

- È possibile evidenziare fattori di rischio in relazione agli errori significativi rilevati da colloquio con il precedente revisore?
- Dal colloquio con il precedente revisore è possibile individuare casi di precedenti manipolazioni dei bilanci?
- Dal colloquio con i precedenti revisori emergono fattori di rischio rilevanti?

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Bilanci e Consuntivi esercizi precedenti

- È stata presa visione della copia del bilancio di previsione dell'esercizio in corso e copia degli ultimi due rendiconti corredati dal parere e dalla relazione dell'organo di revisione (*si consiglia nel caso di ente con problematiche di ampliare le annualità da analizzare*)?
- Vi sono particolari criticità o aree da attenzionare?
- Dalle procedure di analisi comparativa emerge (a titolo esemplificativo) il peggioramento delle entrate rispetto agli esercizi precedenti?
- Dalle procedure di analisi comparativa emerge un aumento del livello di indebitamento?
- Dalle procedure di analisi comparativa emergono variazioni anomale? Se si sono adeguatamente motivate?
- E' possibile verificare altre condizioni di rischio?
- *altro (..)*

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Informazioni sugli organi dell'Ente

- Sulla base delle informazioni ricevute esistono fatti o circostanze tali da considerare critica l'attività del Consiglio Comunale e della Giunta Comunale?

- In particolare, esiste una ragionevole convinzione in merito all'assenza delle fattispecie di seguito riportate (a titolo esemplificativo):

condanne e sanzioni per violazioni delle normative;

sospetti casi di atti illeciti o frode;

indagini in corso;

istruttorie con la Corte dei conti ancora aperte;

contenziosi con dipendenti;

contenziosi con Imprese relativamente agli Appalti di rilevante importanza per quanto attiene danni a carico del Bilancio e responsabilità degli Amministratori e/o Consiglio Comunale

altro…….

Valutazione del rischio di controllo

- Sulla base delle informazioni assunte, esiste una ragionevole convinzione che i rischi associati all'Ente siano accettabili?

A titolo esemplificativo e non esaustivo si evidenziano alcuni alert che potrebbero rilevarsi indicatori di potenziali criticità:

- violazioni delle normative che diano luogo a sanzioni significative e/o danno erariale;
- problemi di anticipazione di cassa contingente;
- reiterato utilizzo dell'avanzo di amministrazione;
- presenza di contenziosi di notevole entità;
- presenza di debiti fuori bilancio;
- partecipazione ad operazioni ad alto rischio finanziario;
- partecipazione ad operazioni di PPP Partenariato Pubblico Privato (Project Financing) da monitorare per l'eventuale impatto sul Bilancio;
- partecipazione a Società a Gestione Fondi Comunitari da monitorare per l'eventuale rischio di perdite sul Bilancio relativamente a costi non riconosciuti;
- continuo ricorso ad operazioni di rinegoziazione dei mutui;
- istruttorie della Corte dei conti;
- sistemi contabili poco affidabili ovvero particolarmente complessi (software non attendibili in conformità alla nuova contabilità armonizzata ed economico-patrimoniale);
- operazioni complesse o straordinarie relativamente alle Società Partecipate;
- problemi di competenza o reputazione della dirigenza;
- cambiamenti recenti di dirigenti, dipendenti con funzioni chiave, personale dell'ufficio Finanziario;
- eccessiva rotazione dei dirigenti chiave;
- rispetto degli obblighi sulla trasparenza e anticorruzione Legge 190/2012 e D.lgs. n. 33/2013 e successive modificazioni ed integrazioni;
- altro (…….)

Valutazione dell'indipendenza

- Vi sono elementi che minacciano o mettono in pericolo l'indipendenza?

- Sono state adottate salvaguardie sufficienti tali da eliminare o ridurre ad un livello accettabile le minacce all'indipendenza?

Limitazioni allo svolgimento dell'incarico

- Sulla base delle informazioni assunte, esiste una ragionevole convinzione che non vi siano limitazioni allo svolgimento del lavoro?

Sulla base delle informazioni assunte, le tempistiche previste dai regolamenti per lo svolgimento dell'incarico sono ragionevoli?

Altri elementi (*a discrezione del revisore in base alle conoscenze acquisite e che possano incidere sulla valutazione del rischio di controllo*)

Conclusioni:

Punti di debolezza riscontrati_____

Sulla base delle conoscenze preliminari e delle risposte ai quesiti, il rischio di revisione è valutato:

☐ **basso** ☐ **medio** ☐ **alto**

....

IL CAMPIONAMENTO

L'art. 239, co. 1, lett. c) del Tuel puntualizza che l'Organo di revisione svolge funzioni di vigilanza sulla regolarità contabile, finanziaria ed economica della gestione relativamente all'acquisizione delle entrate, all'effettuazione delle spese, all'attività contrattuale, all'amministrazione dei beni, alla completezza della documentazione, agli adempimenti fiscali ed alla tenuta della contabilità anche "con tecniche motivate di campionamento". Le tecniche di campionamento, quindi, devono rientrare nel bagaglio professionale del revisore, tanto più considerato che esse si rivelano particolarmente efficaci, soprattutto nella fase di esecuzione, per l'acquisizione di elementi probativi sufficienti e appropriati. Il dettato del Tuel è implementato, sul punto, dai Principi di vigilanza e controllo, attraverso un'approfondita analisi del rischio di campionamento secondo l'approccio dell'audit risk e delle regole e dei metodi di campionamento.

Nell'adozione di adeguate procedure e metodologie di revisione contabile, l'Organo di revisione può quindi utilizzare **il campionamento** al fine di sviluppare opportune risposte ai rischi di **errori significativi** e acquisire sufficienti elementi probativi in base ai quali, con ragionevole certezza, trarre conclusioni sulla popolazione dalla quale il campione è selezionato e formulare il proprio giudizio professionale. **I Principi di vigilanza e controllo rimettono al revisore la selezione della regola da adottare e del tipo di campionamento più appropriato in ragione della specificità dell'Ente locale; v**alutazioni che implicano l'esercizio del giudizio professionale (documentato nelle carte di lavoro) attraverso la definizione della dimensione del campione, l'individuazione degli elementi da selezionare e sottoporre a verifica e il giudizio circa l'affidabilità degli elementi probativi in base ai risultati del campione esaminato. **Il ricorso a tecniche di campionamento implica che il revisore, nella documentazione che recepisce e comprova l'attività svolta, indichi le ragioni della scelta e della sua declinazione in concreto. (campionamento soggettivo, selezione integrale, campionamento soggettivo o ragionato, etc.).**

Il calcolo della significatività preliminare

In termini di revisione, al fine di un'efficiente implementazione dei controlli, occorre definire l'elemento rispetto al quale si sta effettuando il controllo e quindi occorre determinare quello che si ritiene essere un importo significativo .

La significatività dell'errore è un concetto fondamentale nella revisione, essendo in grado di influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori sulla base del bilancio .

La significatività non è un valore puntuale, connotandosi sul piano qualitativo: anche un errore quantitativamente limitato può essere rilevante in termini di valore e impatto (ad esempio per il rispetto delle norme di finanza pubblica) secondo una valutazione che quindi dipende sempre dal giudizio del revisore.

Assume pertanto importanza fondamentale la determinazione dei livelli della significatività preliminare. **Mutuando quanto indicato nel principio di revisione internazionale ISA (Italia) n. 530 e basando l'approccio al campionamento sul modello internazionale dell'Audit Risk Model nei Principi di vigilanza e controllo (approccio adottato anche dalla Corte dei conti Europea), ai soli fini della determinazione degli elementi da selezionare nell'ambito di una popolazione monetaria da assoggettare a controllo, l'Organo di revisione stabilisce, quindi, i seguenti livelli di significatività:**

a) **significatività complessiva**, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto dell'Ente nel suo complesso;
b) **significatività operativa**, intesa come importo o importi stabiliti dall'Organo di revisione in misura inferiore alla significatività complessiva, al fine di ridurre a un livello appropriatamente basso la probabilità che l'insieme degli errori non corretti e non individuati superi la significatività complessiva. Ove applicabile, la significatività operativa per la revisione si riferisce anche all'importo o agli importi stabiliti dal revisore in misura inferiore al livello o ai livelli di significatività per particolari classi di operazioni, saldi contabili o informativa e rappresenta l'elemento monetario rispetto al quale il revisore esegue i test;
c) **c) errore chiaramente trascurabile**, inteso come importo al di sotto del quale gli errori sono considerati chiaramente trascurabili e, di conseguenza, non necessitano di essere cumulati in quanto il revisore si attende che l'insieme di tali importi chiaramente non avrà un effetto significativo sul rendiconto, sul bilancio di previsione ecc

Nel provvedere alla definizione della **significatività preliminare**, l'Organo di revisione potrà avvalersi del foglio di calcolo Significatività preliminare, organizzato in funzione della definizione dei seguenti elementi: - significatività complessiva, intesa come livello massimo di errore tollerabile sul rendiconto (come sul bilancio di previsione ecc.) dell'Ente nel suo complesso; nell'ambito degli Enti locali, come suggerito nel Principio 1, un parametro di determinazione della significatività complessiva può essere **individuato in un range (1%-3%) delle entrate correnti**, rappresentando le stesse una voce significativa per gli equilibri dell'Ente e per le aspettative che i principali utilizzatori nutrono sull'informativa finanziaria; - significatività operativa: il Principio 1 suggerisce di determinare la significatività operativa in un range che va da un minimo del 60% a un massimo dell'85% della significatività complessiva; - errore chiaramente trascurabile: il Principio 1 suggerisce che il livello di errore chiaramente trascurabile può essere determinato in range che va dal 5% al 15% della significatività operativa. In tal modo, il foglio di calcolo accompagna l'Organo di revisione nella determinazione del livello di significatività quale parametro utile per la selezione degli elementi da campionare.

Il revisore o il presidente devono procedere, inoltre, ad accreditarsi presso il Portale dei Servizi on-line della Corte dei Conti mediante la piattaforma di accesso FITNET (Finanza Territoriale Network) e registrarsi al GET, previa disabilitazione del suo predecessore.

Collaborazione con la Corte dei Conti

L'art. 7, L. n. 131/2003 ha istituito **il controllo collaborativo con gli organi di revisione contabile degli enti locali,** mentre la **L. n. 266/2005 (legge finanziaria 2006) ha disciplinato l'invio di relazioni sul bilancio di previsione e sul rendiconto alle Sezioni Regionali di Controllo della Corte dei Conti**.
Il controllo collaborativo della Corte dei Conti nei confronti degli enti è svolto nell'interesse di questi ultimi onde evitare che vengano commesse irregolarità e per migliorare la qualità della gestione finanziaria e contabile, per definire le misure correttive da adottare da parte degli organi degli stessi enti e rimuovere gli atti irregolari, per sanare i comportamenti che rischiano di compromettere la salute finanziaria dell'ente, sulla base delle segnalazioni dell'organo di revisione.
In tale ambito, la Sezione delle autonomie della Corte dei Conti approva ogni **anno le linee guida cui devono attenersi gli organi di revisione in relazione al bilancio di previsione dell'esercizio corrente e del consuntivo dell'esercizio precedente**.
A corredo delle linee guida vengono approvati **anche i questionari sul bilancio di previsione, sul conto consuntivo e consolidato, volti a consentire l'acquisizione di una serie di dati e notizie inerenti alla situazione finanziaria e gli adempimenti contabili dell'ente.**

I questionari, una volta approvati dalla Sezione delle Autonomie e dal coordinamento delle Sezioni regionali di controllo vengono pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale e resi disponibili agli organi di revisione degli enti locali **sul portale della Corte dei Conti**. Gli utenti sono gli organi di revisione. Le scadenze per l'inoltro dei questionari è fissata annualmente in maniera differenziata per gli enti appartenenti alle diverse regioni.
Nel passato recente, a causa del protrarsi dei termini di approvazione del bilancio di previsione fino a scadenze prossime alla chiusura dell'esercizio, si è assistito all'unificazione in un unico questionario delle informazioni richieste sia in relazione al bilancio di previsione che al consuntivo dello stesso esercizio, per poi tornare al doppio adempimento.
I questionari, opportunamente compilati, devono essere trasmessi **alle Sezioni regionali di controllo** della Corte dei Conti che effettuano le necessarie verifiche sugli equilibri di bilancio e sulla gestione finanziaria dell'ente locale. La compilazione, che in passato avveniva a mezzo del sistema informatico denominato "SIQUEL" (Sistema Informativo Questionari Enti Locali), ora deve essere effettuata **utilizzando l'applicativo ConTe (**Contabilità Territoriale), con modalità del tutto analoghe, previa richiesta di abilitazione e ottenimento delle relative **credenziali di autenticazione cui il revisore deve provvedere in fase di insediamento.**

Nel caso di organo di revisione collegiale, le operazioni di inserimento *on-line* dei dati e delle informazioni richieste possono essere effettuate da ciascun membro del collegio, mentre la validazione e l'invio del questionario completo possono essere effettuati solo dal presidente.
Alla cessazione dell'incarico, il revisore uscente deve chiedere la disabilitazione al portale in riferimento allo specifico ente, al fine di consentire l'accreditamento al revisore successivo.
Il ritardo o l'omissione dell'adempimento in parola, ostacolando l'esercizio delle funzioni di controllo istituzionalmente attribuite alla Corte dei Conti, **costituisce grave inadempimento dell'organo di revisione, suscettibile di dar luogo alla sua revoca** ai sensi dell'art. 235, c. 2 del TUEL da parte dell'organo consiliare.
Le conseguenze, tuttavia, possono essere ben più gravi della semplice revoca del mandato.
Si segnalano, sul punto, le deliberazioni della Sezione di controllo per l'Abruzzo della Corte dei Conti nn. 43, 44 e 45, del 2013 e n. 27 del 2015 relative al comportamento omissivo di cui si sono resi autori i revisori di alcuni comuni abruzzesi, responsabili di non avere provveduto, nei termini prescritti dalla Sezione, all'invio tramite il sistema SIQUEL dei questionari relativi al bilancio di previsione 2012 e al rendiconto 2011, neanche a seguito di diffida, in assenza di idonee ragioni giustificative dell'inadempimento. Nelle suddette deliberazioni la Sezione Abruzzo ha disposto la trasmissione degli atti alla Procura della Repubblica, ai fini della verifica della sussistenza di eventuali **responsabilità per omissione di atti di ufficio**, reato che, ai sensi dell'art. 328 del Codice Penale, può essere punito con la **reclusione fino ad un anno** o con la multa fino a € 1.032.
È chiaro, pertanto, che, qualora le ipotesi di responsabilità trovassero riscontro nella giurisdizione amministrativa e penale, si prospetterebbe un quadro organico ed articolato di pesanti responsabilità a carico dei componenti dell'organo di revisione degli enti locali.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

È bene ricordare, infine, che il revisore di nuova nomina deve registrarsi nel sistema BDAP (Banca Dati Amministrazioni Pubbliche), per potere accedere e visualizzare i documenti contabili relativi all'ente di propria competenza.

Il revisore o il presidente devono procedere, inoltre, ad accreditarsi presso il Portale dei Servizi on-line della Corte dei Conti mediante la piattaforma di accesso FITNET (Finanza Territoriale Network) e registrarsi al GET, previa disabilitazione del suo predecessore.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Art 239 TUEL
FUNZIONI DELL'ORGANO DI REVISIONE

LE TIPOLOGIE DI MATERIE SULLE QUALI SONO RICHIESTI I PARERI OBBLIGATORI

sette tipologie seguendo la numerazione della nuova lett. b) dell'art. 239 del TUEL.

A dire il vero se noi scorriamo l'elenco dei pareri obbligatori previsti dall'art. 239 del TUEL non troviamo alcun riferimento al parere sul riaccertamento dei residui e neanche il TUEL cita espressamente la necessità di tale obbligo quando nell'art. 228, comma 3 , prescrive che *"prima dell'inserimento nel conto del bilancio dei residui attivi e passivi l'ente locale provvede all'operazione di riaccertamento degli stessi, consistente nella revisione delle ragioni del mantenimento in tutto od in parte dei residui e della corretta imputazione in bilancio, secondo le modalità di cui all'art. 3, comma 4, del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, e successive modificazioni.*

L'obbligatorietà del parere è prescritta al punto 9.1 del principio contabile 4/2 allegato al d.lgs. 118/2011 dove si prevede appunto che *"Il riaccertamento ordinario dei residui trova specifica evidenza nel rendiconto finanziario, ed è effettuato annualmente, con un'unica deliberazione della giunta, previa acquisizione del parere dell'organo di revisione, in vista dell'approvazione del rendiconto".*

Comportamento etico-professionale

In generale l'Organo di revisione deve osservare nell'esercizio della professione a tutela dell'affidamento della collettività, della correttezza dei comportamenti, nonché della qualità ed efficacia della prestazione **i seguenti principi e doveri del codice deontologico della professione approvato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili in data 17/12/2015 e in vigore dal 1/1/2016:**

articolo 5 - Interesse pubblico
articolo 6 - Integrità
articolo 7 - Obiettività
articolo 8 - Competenza, diligenza e qualità delle professioni
articolo 9 - Indipendenza
articolo 10 - Riservatezza
articolo 14 - Responsabilità professionale
articolo 15 - Collaborazione tra colleghi
articolo 16 - Subentro ad un collega.

In particolare, l'Organo di revisione degli enti locali deve:
1. non intrattenere rapporti anche singolarmente con gli organi d'informazione tesi a divulgare il contenuto di pareri e relazioni prima della loro presentazione agli organi dell'Ente locale;
2. evitare strumentalizzazioni e/o condizionamenti anche politici;
3. evitare di accettare compensi talmente esigui da ledere la dignità professionale;
4. evitare di accettare un numero elevato d'incarichi e comunque tale da rendere di fatto impossibile esercitare la delicata funzione di controllo collaborativo preventivo e di regolarità amministrativa e contabile successivo;
5. tendere a privilegiare il controllo sostanziale e limitare allo stretto necessario un approccio puramente formalistico;
6. **evitare di affidare le funzioni in modo continuativo a collaboratori o tutor**. Nel caso si avvalga di collaboratori deve assegnare a questi ultimi incarichi proporzionati alla loro competenza professionale, impartire adeguate direttive ed esercitare un approfondito controllo sul loro operato;
7. evitare di chiedere documenti non necessari ai fini del controllo o non previsti dalla normativa vigente;
8. con gli organi di controllo degli organismi partecipati instaurare rapporti di correttezza, collaborazione e scambio di flussi informativi, per perseguire il principio della sana e corretta gestione economica e finanziaria dell'ente e degli organismi partecipati;
9. **al termine del mandato fornire all'Organo di revisione entrante le informazioni necessarie per facilitare la conoscenza dei principali aspetti finanziari, economici e patrimoniali dell'ente ed eventuali irregolarità non sanate**.

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

COMPENSO

Ai sensi dell'art. **241 del TUEL**, «1. Con decreto del Ministro dell'interno, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica vengono **fissati i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori**, da aggiornarsi **triennalmente**.
Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.
Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale fino al limite massimo del 20 per cento in relazione **alle ulteriori funzioni assegnate** rispetto a quelle indicate nell'articolo 239.
Il compenso di cui al comma 1 può essere aumentato dall'ente locale quando i revisori esercitano le proprie funzioni anche nei confronti delle istituzioni dell'ente sino al 10 per cento per ogni istituzione e per un massimo complessivo non superiore al 30 per cento.
Quando la funzione di revisione economico-finanziaria è esercitata dal collegio dei revisori il compenso determinato ai sensi dei commi 1, 2 e 3 è aumentato per il presidente del collegio stesso del 50 per cento

L'importo annuo del **rimborso delle spese di viaggio** e per vitto e alloggio, ove dovuto, 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.

Il decreto del Ministero dell'Interno di concerto con il Ministero dell'Economia del 21 dicembre 2018, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 4 gennaio 2019, ha aggiornato, con decorrenza dal 1° gennaio 2019, **i limiti massimi del compenso** dei revisori degli enti locali. Il decreto indica il compenso base annuo lordo per ogni componente dell' organo di revisione economico-finanziaria dei Comuni, delle Province e delle Città metropolitane **a seconda della fascia demografica** degli enti, nella tabella A allegata al DM 21 dicembre 2018, con alcune maggiorazioni.

Comuni		Nuovi compensi	Precedenti compensi	Incremento %
a)	comuni con meno di 500 abitanti	2.480	2.060	20,3%
b)	comuni da 550 a 999 abitanti	3.180	2.640	20,3%
c)	comuni da 1.000 a 1.999 abitanti	4.150	3.450	20,3%
d)	comuni da 2.000 a 2.999 abitanti	6.030	5.010	20,3%
e)	comuni da 3.000 a 4.999 abitanti	7.100	5.900	20,3%
f)	comuni da 5.000 a 9.999 abitanti	10.150	6.490	56,3%
g)	comuni da 10.000 a 19.999 abitanti	12.890	8.240	56,3%
h)	comuni da 20.000 a 59.999 abitanti	15.670	10.020	56,3%
i)	comuni da 60.000 a 99.999 abitanti	18.410	11.770	56,3%
l)	comuni da 100.000 a 249.999 abitanti	21.210	13.560	56,3%
m)	comuni da 250.000 a 499.999 abitanti	23.940	15.310	56,3%
n)	comuni da 500.000 abitanti ed oltre	27.650,00	17.680	56,3%
Città metropolitane e Province :		Nuovi compensi	Precedenti compensi	Incremento %
a)	province sino a 400.00 abitanti	23.940	15.310	56,3%
b)	province con oltre 400.00 abitanti	27.650	17.680	56,3%

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
Verona

Il legislatore si è limitato a fissare **il compenso massimo** percepibile dall'Organo di revisione per fasce di popolazione;
E' opportuno che l'Organo di revisione valuti il compenso in ragione dell'incarico affidato e dell'attività da svolgere e a non accetti **compensi inadeguati al lavoro richiesto**.

L'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali ex art. 154 del Tuel, ha approvato **nell'adunanza del 13 luglio 2017**, un **atto di orientamento** sul compenso minimo spettante ai revisori degli enti locali. Il documento costituisce un riferimento per il Consiglio dell'Ente Locale nella determinazione del compenso dell'Organo di revisione.

L'Osservatorio ravvisa l'esigenza di garantire **un'adeguatezza** del compenso, in assenza di una previsione normativa sui limiti minimi dei compensi dei componenti dell'Organo di revisione, ritenendo anche che la definizione di un **compenso** in misura diversa dal compenso base nel livello massimo 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. Secondo l'Osservatorio l'art. 241 del Tuel, il D.M. del 20 maggio 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 citato dm**, non rispetti i principi di sufficienza e congruità. Il **sistema delle fasce demografiche 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**.

REGOLAMENTO DI CONTABILITA'

Se non già precedentemente acquisito (per verificare eventuali limitazioni al numero di incarichi diverse da quelle previste dall'art. 238 del TUEL), tra i primi documenti da richiedere vi è sicuramente il Regolamento di Contabilità. Questo documento contiene infatti le norme finanziarie e contabili che regolano le attività dell'Ente, ma soprattutto è il Regolamento che contiene le deroghe eventualmente previste agli articoli del TUEL elencati all'art.152 del TUEL stesso.

Ordine dei
Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
Verona