

# L'attività del collegio dei revisori negli enti locali nell'attuale contesto normativo

**Autore:** Carpita Stefano

**In:** Diritto amministrativo

L'attuazione della riforma del titolo V della Costituzione[1] nel delineare un nuovo sistema di controlli per gli enti locali basato su una maggiore autonomia amministrativa ha portato il legislatore a ridefinire, con una serie di norme che si sono susseguite negli ultimi anni, il ruolo del Collegio dei Revisori.

1.

## PRESUPPOSTI NORMATIVI

L'art. 7 comma 7 della legge 131/2003 nel tracciare un nuovo ruolo della Corte dei Conti, definito di controllo collaborativi, non stabilisce altresì gli strumenti[2] che questa può utilizzare nell'esecuzione di tale tipo di attività dandole così ampio mandato su come organizzarsi per attuare quanto previsto nell'articolo menzionato. La legge suddetta infatti non definisce a quali organi o funzioni dell'ente la Corte deve fare riferimento per l'attuazione del controllo collaborativo anche se, la scelta dell'organo di revisione[3] è apparsa di per se scontata in quanto è l'ultimo atto di un processo che ha visto i revisori sempre più coinvolti nelle attività di controllo economico/finanziario dell'ente stesso. Vediamo perché.

L'inquadramento del ruolo e delle competenze dei revisori è quello previsto dagli articoli 234 e seguenti del D.lgs. 267/2000, in particolare dall'art. 239 è possibile dedurre come l'attività di controllo dei revisori abbia sostanzialmente natura preventiva[4], basti pensare ad esempio ai pareri sulla proposta di bilancio di previsione ed alle relative variazioni così come alla relazione relativa alla proposta di deliberazione del rendiconto di gestione.

Il raggiungimento di obiettivi di contenimento della spesa pubblica, che per gli enti locali si sono resi più

stringenti con il patto di stabilità interno[5], e l'effettivo monitoraggio degli stessi, ha messo nelle condizioni il legislatore di poter usufruire di un "collaboratore" all'interno degli ee.ll. in grado di verificare il rispetto degli obiettivi del patto. Quest'ultimo altri non poteva essere che il Collegio dei revisori. Infatti l'art.1, commi 31 e 32 della L. 30 dicembre 2004 n° 311 (legge finanziaria 2005) obbliga i revisori a certificare il rispetto o meno degli obiettivi trimestrale e complessivi[6] e non è un caso che ciò si sia ufficializzato nella prima versione del patto di stabilità, che considera solo la spesa, escludendo dal calcolo del saldo finanziario l'entrata.

Questo è stato solo il primo passo di un coinvolgimento sempre più marcato dell'organo di revisione verso "l'esterno", la stessa legge finanziaria per il 2005 al comma 42 dell'art. 1 prevedeva altresì per i revisori l'obbligo di valutare se i provvedimenti di affidamento da parte degli enti locali di incarichi di studio o di ricerca, fossero adeguatamente motivati, soprattutto sulla mancanza o meno di adeguate professionalità all'interno dell'ente[7], con tanto di invio alla Corte dei Conti degli atti di affidamento di incarico.

Segue infine la legge finanziaria per il 2006, che con l'art 1 commi 166-167[8] ha spostato l'ambito del controllo dei revisori più a "valle" rispetto al processo di formazione ed esecuzione degli atti. Infatti, oltre alle tipologie di controllo previste dall'art 239 del TUEL, con particolare riferimento alla relazione sulla proposta di rendiconto ed al parere sulla proposta di bilancio di previsione, la Corte dei Conti con le proprie linee guida[9] ammette che i compiti dell'organo di revisione economico-finanziaria "ne risultano accresciuti" in quanto organo interno che fa da tramite con le esigenze informative della Corte.

E' Essa che nelle linee guida da un valore diverso alla relazione che l'organo di revisione deve inviare alle sezioni regionali[10], sia da un punto di vista temporale che sotto il profilo sostanziale.

Da un punto di vista temporale perché la relazione al rendiconto che i revisori devono inviare alle Sezioni regionali a differenza di quanto previsto dall'art. 239, comma 1, T.U. n° 267/2000 è redatta e inviata posteriormente alla sua approvazione e sostanziale, perché le informazioni che devono essere contenute non riguardano la sola "...corrispondenza del rendiconto alle risultanze della gestione..." ma anche tutte quelle informazioni che possono avere comportato in qualche modo gravi irregolarità contabili e finanziarie[11] che vanno dall'inosservanza dell'art. 119 ultimo comma della Costituzione in materia di indebitamento ad ogni grave irregolarità contabile e finanziaria.[12].

Non dimentichiamoci tuttavia che la nuova versione dell'art. 227 del TUEL[13] ha previsto l'obbligo da parte degli ee.ll. di inviare "...telematicamente alle Sezioni enti locali il rendiconto completo di allegati, le informazioni relative al rispetto del patto di stabilità interno, nonché i certificati del conto preventivo e consuntivo."

2.

## DEFINIZIONE DEL RUOLO DEI REVISORI

L'accresciuto ruolo dei revisori all'interno degli enti locali porta a rendere limitativa la definizione di organo di controllo interno. Infatti, se prima delle innovazioni normative sopracitate i principali referenti dei revisori erano gli altri organi e funzioni interne dell'ente locale, ora non è più così.

Arrivati a questo punto si pone, a parere di chi scrive un problema supplementare. Se è vero che l'organo di revisione non ha più una spiccata valenza "interna", non è forse necessario ridefinire a livello normativo di base (TUEL) il ruolo dei revisori, compreso il sistema di nomina?

Il progetto di revisione del tuel[14], che pone i revisori nel "Sistema integrato delle garanzie" non appare sufficiente per ridefinire in modo adeguato sia le modalità di nomina che le loro funzioni[15]. Definire tramite lo Statuto (art. 148 septies c. 2) il "numero dei componenti, le modalità di nomina, la durata in carica, le cause di cessazione, i limiti massimi del compenso, il numero massimo di incarichi che possono essere assunti dallo stesso revisore, in modo da garantire l'indipendenza, l'autonomia e la professionalità dell'organo",

non si rapporta in maniera corretta con quello che sarà il ruolo dei revisori nel prossimo futuro e cioè non più un organo di controllo strettamente interno ma bensì un organo di controllo e di rapporto con le autorità.

È il comma 3 dello stesso art 148 septies che limita di fatto il grado di autonomia statutaria identificando l'ambito delle categorie professionali entro le quali è possibile nominare i revisori[16].

### 3. L'ALTERNATIVA

Andare incontro alle esigenze del nuovo ruolo del Collegio dei Revisori, vuol dire partire dai suoi aspetti fondamentali. Il primo di questi è sicuramente il sistema di nomina[17].

Quest'ultimo già ci dice se un organo, qualunque esso sia, avrà un ambito di rapporto con i soggetti istituzionali che lo circondano più o meno ampio.

Se il sistema di controllo del Collegio sembra destinato ad essere compartecipato[18], perché non lo deve essere anche quello di nomina?

La compartecipazione di tale sistema non è una novità nell'ambito istituzionale. La legge 29 dicembre

1993 n°580 prevede per le Camere di Commercio[19] un metodo di nomina dei Revisori[20] che coinvolge sia le istituzioni centrali che l'ente[21]. I revisori, infatti, vengono nominati dal Consiglio Camerale ma sulla base di designazioni effettuate dal Presidente della Giunta regionale, dal Ministro dell'Industria e dal Ministro del Tesoro[22].

Ciò non vuol dire limitare l'autonomia statutaria dell'ente, ma bensì garantire una flessibilità organizzativa tale da raccordarsi all'evoluzione normativa in tale campo[23]. Lo statuto deve inoltre essere libero di affidare ai Revisori funzioni anche non previste dalla legge[24], in grado di completare quelle da essa previste, che per quanto articolate non saranno mai esaustive.

Se il ruolo di un organo cambia, anche la normativa di riferimento deve cambiare. Non è produttivo effettuare delle riforme "a metà" che coinvolgono solo l'aspetto operativo e non quello di costituzione dell'organo e questo perché si potrebbe arrivare ad attribuire delle competenze per legge che ne snaturano la caratteristica essenziale.

E' pacifico tuttavia affermare, che un sistema di nomina del genere non debba coinvolgere tutti gli enti locali. Stante la "polverizzazione" del nostro sistema delle autonomie, sarebbe auspicabile un coinvolgimento a livello di Provincia e dei relativi capoluoghi[25].

Stefano Carpita\*

[1] Legge 5-6-2003 n° 131

[2] I successivi commi 8 e 9 dell'art. 7 definiscono la possibilità di integrare le sezioni regionali di

controllo con altri soggetti (vedi comma 9) ma non definisce le modalità di controllo

[3] Avvenuta con l'art. 1 commi 166-167 della legge 23 dicembre 2005 n° 266

[4] Si rimanda alla lettura dell'art 239 del TUEL

[5] A causa anche della sua valenza sempre più sanzionatoria in caso di mancato rispetto;

[6] Vedi circolare n° 4 del 8 febbraio 2005 del MEF- Dipartimento della ragioneria generale dello stato. Da notare che anche nella versione del patto di stabilità del 2003, art. 29 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria 2003), i revisori dei conti vengono chiamati in causa ma solo per il fatto ".....che la norma fa riferimento ad una comunicazione e, pertanto, non deve essere trasmesso il verbale del Collegio dei Revisori ma solo una comunicazione del mancato rispetto, per cui è possibile la trasmissione via e-mail agli Uffici Centrali o Provinciali (vedi precedente punto E.2.1. a seconda della popolazione dei comuni) della Ragioneria generale dello Stato." da Circolare n° 5 del 3 febbraio 2004 MEF- Dipartimento della ragioneria generale dello stato

[7] Questa norma a mio parere ammette implicitamente che spesso negli ee.ll. negli incarichi vengono attribuiti per motivi clientelari e non per stretta necessità. Perché se con la rideterminazione periodica della dotazione organica non si riesce ad identificare se all'interno dell'ente mancano o meno delle professionalità e si è costretti a ricorrere al collegio dei revisori per avallare tale valutazione allora l'ente è incapace di programmare i suoi fabbisogni professionali o altrimenti si ricade nell'affermazione di partenza.

[8] 166. Ai fini della tutela dell'unità economica della Repubblica e del coordinamento della finanza pubblica, gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria trasmettono alle competenti sezioni regionali di controllo della Corte dei conti una relazione sul bilancio di previsione dell'esercizio di competenza e sul rendiconto dell'esercizio medesimo.

167. La Corte dei conti definisce unitariamente criteri e linee guida cui debbono attenersi gli organi degli enti locali di revisione economico-finanziaria nella predisposizione della relazione di cui al comma 166, che, in ogni caso, deve dare conto del rispetto degli obiettivi annuali posti dal patto di stabilità interno, dell'osservanza del vincolo previsto in materia di indebitamento dall'articolo 119, ultimo comma, della Costituzione, e di ogni grave irregolarità contabile e finanziaria in ordine alle quali l'amministrazione non abbia adottato le misure correttive segnalate dall'organo di revisione.

168. Le sezioni regionali di controllo della Corte dei conti, qualora accertino, anche sulla base delle relazioni di cui al comma 166, comportamenti difformi dalla sana gestione finanziaria o il mancato rispetto degli obiettivi posti con il patto, adottano specifica pronuncia e vigilano sull'adozione da parte dell'ente locale delle necessarie misure correttive e sul rispetto dei vincoli e limitazioni posti in caso di mancato rispetto delle regole del patto di stabilità interno.

[9] Linee guida relative all'attuazione dell'art. 1 commi 166 e 167 della finanziaria 2006 per gli organi di revisione economica/finanziaria degli enti locali;  
[http://www.corteconti.it/Ricerca-e-1/Gli-Atti-d/Controllo-/Documenti/Sezione-de1/Coordiname/Anno-2006/A\\_llegati-d1/Linee-guida-per-l.doc\\_cvt.htm](http://www.corteconti.it/Ricerca-e-1/Gli-Atti-d/Controllo-/Documenti/Sezione-de1/Coordiname/Anno-2006/A_llegati-d1/Linee-guida-per-l.doc_cvt.htm)

[10] Linee guida cui devono attenersi, ai sensi dell'articolo 1, commi 166 e 167, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (legge finanziaria 2006) gli organi di revisione economico-finanziaria degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto dell'esercizio 2005".  
[http://www.corteconti.it/Ricerca-e-1/Gli-Atti-d/Controllo-/Documenti/Sezione-de1/Coordiname/Anno-2006/A\\_llegati-d2/Linee-guida-per-i-conti-consuntivi-2005.doc\\_cvt.htm](http://www.corteconti.it/Ricerca-e-1/Gli-Atti-d/Controllo-/Documenti/Sezione-de1/Coordiname/Anno-2006/A_llegati-d2/Linee-guida-per-i-conti-consuntivi-2005.doc_cvt.htm)

[11] Nota 10

[12] Leggendo il questionario allegato alle linee guida di cui alla nota 11 viene un dubbio: per quale motivo le analisi che sono alla base del questionario non possono essere ricomprese nella relazione di cui all'art. 239 del TUEL?. La linea guida che fa una distinzione di natura temporale e sostanziale sull'attività del collegio in merito all'analisi del rendiconto può sembrare "ridondante" in quanto si deduce che i revisori non sarebbero in grado di individuare le informazioni richieste dalla Corte in sede di relazione ex

art. 239 c.1 del TUEL? E' vero, che secondo quanto previsto dall'art. 239 c.1, il consiglio deve ancora approvare il rendiconto ma è anche vero che la proposta di rendiconto è già stata elaborata e sottoposta alla preliminare approvazione della Giunta e come tale le linee gestionali assunte nell'esercizio di riferimento già risultano definite.

[13] Modificato dall'art. 28 comma 6 della legge 289/2002

[14]DECRETO LEGISLATIVO (schema esaminato in via preliminare dal Consiglio dei Ministri del 2 dicembre 2005) - Individuazione delle funzioni fondamentali e adeguamento dell'ordinamento degli enti locali alle disposizioni della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3, a norma dell'articolo 2 della legge 5 giugno 2003, n. 131.

OLIVERI LUIGI, Considerazioni sullo schema di riforma del testo unico sull'ordinamento delle autonomie locali, in LexItalia.it n. 12/2005 [http://www.lexitalia.it/articoli/oliveri\\_restyling.htm](http://www.lexitalia.it/articoli/oliveri_restyling.htm)

A tal fine utile è la "Audizione informale nell'ambito dell'esame dello schema di decreto legislativo recante ricognizione dei principi fondamentali in materia di armonizzazione dei bilanci pubblici (Atto n. 589). Audizione della Corte dei Conti del 8/2/2006 alla Camera dei Deputati - Commissione Bilancio, Tesoro e Programmazione in [http://www.corteconti.it/il-Preside/Audizioni/audizione\\_8\\_2.doc\\_cvt.htm](http://www.corteconti.it/il-Preside/Audizioni/audizione_8_2.doc_cvt.htm)

[15] Il progetto di riforma del TUEL che all'art. 19 introduce il Titolo VI bis, prevede all'art 19 c. 2 l'introduzione, fra l'altro degli art. 148 septies e 148 octies che dovrebbe disciplinare (il condizionale è d'obbligo) sia le modalità di nomina che le funzioni del collegio dei revisori.

[16] Art. 148 septies c.3

del progetto di revisione del TUEL "Il revisore o i componenti dell'organo di revisione devono, comunque, essere scelti tra le seguenti categorie: iscritti nel registro dei revisori contabili o nell'albo dei dottori commercialisti o dei ragionieri; docenti universitari in materia di contabilità pubblica degli enti locali; magistrati della Corte dei conti in quiescenza, che abbiano maturato esperienze professionali nel settore degli enti locali; dirigenti degli enti locali in quiescenza, che abbiano maturato esperienze professionali nel settore finanziario e contabile; segretari comunali e provinciali in quiescenza.

La visione centralistica del progetto di riforma del tuel è avallata da Simona D'ambrosio

“Lo schema di riforma del tuel. Aspettative, delusioni, questioni irrisolte” in [http://www.provincia.le.it/rassegnagiuridica/4\\_2005/articolo%204.doc](http://www.provincia.le.it/rassegnagiuridica/4_2005/articolo%204.doc)

[17]A tal fine è interessante l'articolo di

H.J. Trobinger su Italia Oggi del

10/11/2006 il quale parafrasando sulla inopportunità dell'introduzione della contabilità economica su larga scala negli ee.ll. e come la vera urgenza sia fra l'altro l'introduzione di un valido sistema di controlli afferma che .... “ I comuni non vanno in dissesto per il sistema contabile, anzi, piuttosto perché i controlli non ci sono più e quelli che ci sono vengono fatti male dal revisore nominato dal sindaco a cui il revisore ha qualche difficoltà a opporsi” e ancora “.....L'attuale revisore nei comuni, viene nominato da colui che deve essere controllato. Pur essendo un professionista, si trova in “imbarazzo” e non sempre reagisce in maniera appropriata di fronte a situazioni problematiche. Tutti siamo d'accordo nel ritenere ciò poco logico e pertanto l'auspicio è che si arrivi a una nomina del revisore da parte di terzi (per esempio Cortei dei Conti) estratto da un elenco di professionisti specializzati in questa materia.” L'articolo in questione è rintracciabile all'URL <http://www.corteconti.it/Rassegna-S/novembre2006/10112006/027.tif>

[18] o “collaborativi” come detto fino ad ora.

[19] Citazione completa “Camere di commercio industria artigianato e agricoltura”

[20] Da notare che a differenza degli ee.ll. il Collegio dei Revisori è considerato organo istituzionale della Camera di Commercio (art.9 della L.580/93) alla pari del Consiglio camerale, della Giunta camerale e del Presidente.

[21] art. 17 c.1 L. 580/93 “Il collegio dei revisori dei conti è nominato dal consiglio ed è composto da tre membri effettivi designati, rispettivamente, dal presidente della giunta regionale, dal Ministro dell'industria, del commercio e dell'artigianato e dal Ministro del tesoro, e da due membri supplenti. I membri effettivi e quelli supplenti devono essere iscritti all'albo dei revisori dei conti. Fino alla pubblicazione del registro dei revisori contabili di cui al decreto legislativo 27 gennaio 1992, n. 88, i

revisori dei conti di cui al presente articolo sono nominati fra coloro che sono in possesso dei requisiti prescritti per l'iscrizione nel suddetto registro, dietro presentazione di una dichiarazione documentabile e asseverata da parte di ciascun interessato. Il collegio nomina al proprio interno il presidente. I revisori nominati devono risiedere nella regione ove ha sede la camera di commercio.”

[22] E' chiaro che per quanto riguarda gli ee.ll. i riferimenti istituzionali saranno altri

[23] Non dimentichiamoci che a differenza degli enti locali, le camere di commercio devono sottoporre le delibere di approvazione del bilancio preventivo e del conto consuntivo (oltre a quelle di variazione del bilancio e di costituzione di aziende speciali) alla ratifica per motivi di legittimità ai soggetti istituzionali sopraccitati.

[24] In questo caso, ciò parrebbe previsto dalla normativa, in quanto il collegio dei Revisori è organo della Camera di Commercio (art.9 della legge 580/93) mentre, l'art. 3 comma 1 della L. 580/93 afferma che “In conformità ai principi della presente legge, ad ogni camera di commercio è riconosciuta potestà statutaria. Lo statuto disciplina, con riferimento alle caratteristiche del territorio:

- a) l'ordinamento e l'organizzazione della camera di commercio;
- b) le competenze e le modalità di funzionamento degli organi;
- c) la composizione degli organi per le parti non disciplinate dalla presente legge;
- d) le forme di partecipazione

[25]E' solo un riferimento demografico che va di pari passo con quello delle CCIAA visto che queste ultime operano in ambito provinciale.

\*Funzionario - Ragioneria Generale - Provincia di Livorno

<https://www.diritto.it/l-attivita-del-collegio-dei-revisori-negli-enti-locali-nell-attuale-contesto-normativo/>