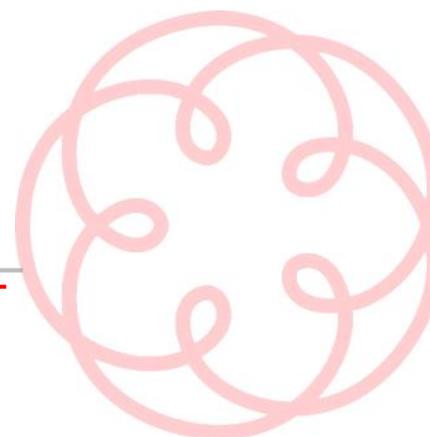




Documento

Raccomandazioni in materia di equo compenso per i colleghi componenti degli organi di revisione economico finanziaria degli enti locali

Febbraio 2021



Indice

Premessa	2
1. Il quadro normativo in materia di limiti al compenso spettante ai revisori dei conti degli enti locali – La determinazione dei massimi	2
2. Il problema della mancata determinazione normativa dei minimi: il rischio di riflessi negativi sulla qualità della prestazione a detrimento dell’efficace ed efficiente svolgimento della funzione .	4
3. La soglia minima al compenso del revisore: il limite del compenso equo	5
4. Le raccomandazioni del CNDCEC in caso di proposta di un compenso inadeguato	7

Premessa

Le presenti raccomandazioni sono formulate a contrastare la proliferazione di episodi caratterizzati dalla proposta di compensi manifestamente e obiettivamente inadeguati a fronte dell'attività di revisione economico finanziaria negli enti locali, in quanto inferiori al livello minimo idoneo a consentirne la compatibilità con il principio del cd. equo compenso.

1. Il quadro normativo in materia di limiti al compenso spettante ai revisori dei conti degli enti locali – La determinazione dei massimi

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 triennialmente. Il compenso base è determinato in relazione alla classe demografica ed alle spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.*

2. *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.*

3. *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.*

4. *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.*

5. *Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante al revisore della comunità montana ed al revisore dell'unione di comuni si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, rispettivamente, al comune totalmente montano più popoloso facente parte della comunità stessa ed al comune più popoloso facente parte dell'unione.*

6. *Per la determinazione del compenso base di cui al comma 1 spettante ai revisori della città metropolitana si fa riferimento, per quanto attiene alla classe demografica, al comune capoluogo.*

6-bis. 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.

7. L'ente locale stabilisce il compenso spettante ai revisori con la stessa delibera di nomina».

Il legislatore ha pertanto delegato a una norma di rango secondario di determinare i limiti massimi del compenso base spettante ai revisori dei conti, prendendo quali parametri oggettivi di riferimento la classe demografica e le spese di funzionamento e di investimento dell'ente locale.

Dopo la prima attuazione del precetto con il DM del 20 maggio 2005, profonde modifiche dell'ordinamento contabile hanno inciso, sia sotto il profilo quantitativo che qualitativo, sulle attività connesse all'incarico di revisione; e tuttavia, i limiti massimi, nonostante il progressivo incremento di funzioni, incombenze e controlli a carico dell'organo di revisione (con corrispondente aumento di responsabilità) non sono più stati adeguati sino decreto del Ministero dell'Interno del 21 dicembre 2018 (pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 3 del 04 gennaio 2019)¹ concernente, per l'appunto, l'aggiornamento – con decorrenza 01/01/2019 - dei limiti massimi del compenso base spettante ai revisori dei conti in relazione ai parametri di cui all'art. 241 TUEL².

¹ Va rimarcato che i compensi non sono rimasti immuni da interventi normativi volti al contenimento delle spese di apparato e, anzi, sono stati incisi sino al dicembre 2017 dalle decurtazioni previste dall'art. 6 comma 3 del DL 78/2010, il quale ha previsto una riduzione automatica del 10% dei compensi dei revisori rispetto agli importi risultanti alla data del 30/04/2010, stabilendo inoltre che, sino al 31/12/2017, i compensi non potessero comunque superare gli importi risultanti alla data del 30/04/2010.

² Il DM indica il compenso base annuo lordo per ogni componente degli organi 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 stesso con un incremento del 20,3% rispetto ai parametri del 2005 per recuperare l'inflazione maturata nel periodo e a parziale ristoro della proliferazione degli adempimenti, nonché di un ulteriore 30% per i revisori degli enti sopra i 5mila abitanti.

Il DM prevede poi le seguenti maggiorazioni:

- sino a un massimo del 10% per gli enti locali la cui spesa corrente annuale pro-capite, desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla Tabella B del DM;
- sino a un massimo del 10% per gli enti locali la cui spesa per investimenti annuale pro-capite, desumibile dall'ultimo bilancio preventivo approvato, sia superiore alla media nazionale per fascia demografica di cui alla Tabella C allegata al DM.

Tali maggiorazioni sono cumulabili e l'eventuale adeguamento del compenso è deliberato dal consiglio dell'ente in relazione ai nuovi limiti massimi fissati dal DM.

2. Il problema della mancata determinazione normativa dei minimi: il rischio di riflessi negativi sulla qualità della prestazione a detrimento dell'efficace ed efficiente svolgimento della funzione

La disciplina in vigore, per contro, non fissa espressamente un limite minimo, esponendo quindi il revisore a offerte di remunerazione, da parte dell'ente locale, in misura oggettivamente incongrua rispetto alla delicatezza della funzione di revisione, oltre che inadeguata a garantire gli elevati *standard* di diligenza richiesti dalla complessità dell'incarico, con il rischio di comprometterne l'efficienza, a detrimento dell'interesse pubblico tutelato.

Il revisore, infatti, assume l'obbligo della prestazione non nell'interesse esclusivo del committente/ente locale, ma grava su di sé obblighi e responsabilità della revisione, nell'interesse pubblico alla sana e corretta gestione dell'ente³.

Ciò in quanto all'organo di revisione dei conti sono affidati compiti non meramente consulenziali, bensì di controllo e vigilanza sotto il profilo tecnico-contabile sull'operato degli organi di amministrazione attiva. In tal senso depone l'art. 239 del TUEL che, nel disporre che i revisori «*vigilano sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione degli enti*»⁴, ne suggella l'imprescindibile rapporto di collaborazione con la Corte dei conti⁵, istituendo pertanto uno stretto raccordo sul piano soggettivo tra i controlli interni e quelli esterni relativi alla gestione.

Come evidenziato dalla Corte costituzionale, ciò consente alla Corte dei conti (organo dello Stato-ordinamento⁶) il controllo complessivo della finanza pubblica per tutelare l'unità economica della Repubblica (art. 120 Cost.) e assicurare, da parte dell'amministrazione controllata, il «riesame»⁷ diretto a ripristinare la regolarità amministrativa e contabile⁸.

Nella prospettiva del professionista, poi, pur in assenza di un obbligo di legge che lo vincoli a non scendere al di sotto di un determinato limite, l'accettazione di un compenso irrisorio, o comunque inadeguato, espone il revisore a ripercussioni sul piano deontologico: l'assunzione

³ Cons. Stato sez. V, 16.11.2005, n. 6407; Corte dei conti, sezione controllo Veneto, n. 569/2015/PAR

⁴ TAR Sardegna, 20 luglio 2015 n. 959.

⁵ Corte cost., n. 198/2012.

⁶ Corte cost., n. 267/2006 e 29/1995.

⁷ Corte cost. n. 179/2007.

⁸ Corte cost. n. 198/2012.

dell'incarico sostanzialmente in perdita compromette infatti la tutela del decoro professionale e svilisce a livello economico la prestazione resa dal revisore, a detrimento dell'intera Professione.

3. La soglia minima al compenso del revisore: il limite del compenso equo

Quanto alla misura del compenso e alla disciplina dettata dall'art. 241 del TUEL, la giurisprudenza contabile - prendendo le mosse dalla specifica professionalità richiesta in considerazione delle peculiari funzioni svolte dall'organo di revisione e valorizzando l'imparzialità e indipendenza che detto organo deve assicurare a tutela, non solo del committente, ma anche dell'ordinamento stesso, per una sana gestione degli enti pubblici – ha sottolineato che siffatta regolazione della autonomia negoziale delle parti non snatura il carattere convenzionale del rapporto che si instaura tra il revisore e l'ente conferente, né incide sull'assetto privatistico dello stesso⁹.

Di qui la ormai pacifica applicabilità (ferma l'onerosità dell'incarico) dell'art. 2233, cod. civ. che, nei rapporti di opera intellettuale, pone un criterio generale di adeguatezza del compenso all'importanza dell'opera e al decoro della professione, da cui l'ente non potrà prescindere nell'ambito delle valutazioni allo stesso demandate¹⁰.

A conforto, e nella medesima prospettiva, depone la peculiare cogenza dello statuto dettato dall'art. 10, comma 9, del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 (recante “Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE”), a mente del quale, tra l'altro, «*Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori*».

⁹ Il quale neppure può ritenersi intaccato dal nuovo sistema di reclutamento dell'organo di revisore di cui all'art. 16, comma 25, del DL n. 138/2011; sistema che, nel prevedere (come è noto) la scelta dei componenti dell'organo di revisione mediante estrazione da un elenco nel quale gli aspiranti revisori possono essere inseriti a richiesta (previo possesso dei requisiti di legge), è piuttosto volto ad assicurare l'indipendenza degli organi tecnici dagli organi politici, secondo un principio ormai consolidato e direttamente riferibile all'art. 97 della Costituzione (cfr. Corte conti, sez. controllo Veneto, n. 355/2016/PAR).

¹⁰ In questi termini, Corte conti Autonomie, n. 14/SEZAUT/2019/QMIG.

Del resto, in modo assai eloquente, il preambolo del DM 21.12.2018, a giustificare l'adeguamento del precedente DM 20.5.2005, richiama, da un lato, l'aumento esponenziale delle funzioni svolte dall'organo di revisione e, dall'altro, la necessità di garantire i principi (di derivazione comunitaria) dell'equo compenso di cui all'art. 13-bis, l. 247/2012.

Invero, in forza dell'art. 19-*quaterdecies*, comma 2, DL 148/2017, conv. con mod. dalla l. 172/2017, l'ambito di applicazione del citato art. 13-bis (collocato nel quadro della legge ordinamentale della professione forense) è stato esteso, in quanto compatibile, alle prestazioni rese da tutti i professionisti, ivi inclusi gli iscritti agli ordini e collegi. E soprattutto, il successivo comma 3 ha chiarito che «*La pubblica amministrazione, in attuazione dei principi di trasparenza, buon andamento ed efficacia delle proprie attività, garantisce il principio dell'equo compenso in relazione alle prestazioni rese dai professionisti in esecuzione di incarichi conferiti dopo la data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto*».

D'altro canto, la giurisprudenza contabile ha evidenziato che l'art. 2233, comma 2 del cod. civ. rappresenta l'ineludibile parametro di riferimento per la determinazione del compenso; e che pertanto l'emolumento dell'organo di revisione deve essere «*congruamente determinato al fine di assicurare l'effettività e l'indipendenza dell'attività di supervisione, di indirizzo e di verifica intestato ai revisori*»¹¹.

Di conseguenza, avuto riguardo a tali principi, oltre che a quanto stabilito, in via generale dal già citato art. 36 della Costituzione (disposizione immediatamente precettiva), la Sezione Autonomie della Corte dei conti ha rimarcato che il compenso del revisore non può attestarsi al di sotto di un livello rispondente ai limiti minimi di congruità e adeguatezza, da intendersi operanti in materia anche sulla base di principi derivanti dall'ordinamento comunitario¹².

¹¹ Corte conti Autonomie, n. 16/SEZAUT/2017/QMIG.

¹² Cfr. Corte conti Autonomie, n. 14/SEZAUT/2019/QMIG che, sia pur con riferimento alla diversa questione circa i presupposti la ricorrenza dei quali autorizza l'ente locale ad adeguare gli emolumenti dei revisori in carica all'entrata in vigore del DM 21 dicembre 2018 ai nuovi parametri introdotti dal predetto DM, ha motivato che «*gli organi consiliari – ai quali il combinato disposto degli art. 243 e 241 TUEL intesta la competenza a determinare l'emolumento di cui trattasi – dovranno verificare se “la misura del compenso inizialmente deliberata dall'ente locale si manifesti chiaramente non più rispondente ai limiti minimi di congruità ed adeguatezza che, anche sulla base di principi derivanti dall'ordinamento comunitario, sono considerati esistenti in materia” e, previa verifica della compatibilità finanziaria e della sostenibilità dei nuovi oneri, adottare i conseguenti provvedimenti necessari*

4. Le raccomandazioni del CNDCEC in caso di proposta di un compenso inadeguato

Ad onta degli autorevoli interventi di cui si è dato conto, tuttavia, il nodo dei limiti minimi al compenso dell'organo di revisione economico finanziaria non risulta, ad oggi, positivamente risolto.

Sebbene il richiamato principio dell'equo compenso sia stato sancito anche nei rapporti con la pubblica amministrazione, questo non ha impedito il frequente verificarsi di situazioni paradossali nelle quali l'ente locale fissa un compenso manifestamente e arbitrariamente irrisorio.

Tali deprecabili episodi sono favoriti dall'assenza di tutela concreta al principio dell'equo compenso, la cui violazione non è assistita da alcuna sanzione, e, soprattutto, dal vuoto normativo che si registra in materia di specifica determinazione dei minimi al compenso del revisore.

Il CNDCEC invita tuttavia i Colleghi a riflettere sul fatto che l'accettazione di un compenso manifestamente inadeguato (*i.e.*, iniquo) confligge, in tutta evidenza, con interessi di rango costituzionale.

Invero, in termini generali, il tema della remunerazione del professionista evoca il concetto della dignità del lavoro e la tutela del diritto del professionista a un compenso proporzionato alla quantità e qualità del suo lavoro, così come statuito dall'articolo 36 della Carta

per riportare il compenso ad un livello conforme ai suddetti parametri"; e ha quindi enunciato il seguente principio: "Alla luce dei nuovi limiti massimi e dei nuovi parametri recati dal decreto interministeriale 21 dicembre 2018, emesso di concerto tra il Ministro dell'Interno e quello dell'Economia e delle Finanze, ferma la previsione di cui al comma 7 dell'art. 241 del TUEL, è facoltà degli enti locali procedere, ai sensi degli artt. 234 e 241 del TUEL, ad un rinnovato giudizio circa l'adeguatezza dei compensi liquidati anteriormente al predetto decreto alla stregua dei limiti massimi fissati dal D.M. 20 maggio 2005 e, se del caso, provvedere ad una rideterminazione degli stessi al fine di ricondurli nei limiti di congruità e di adeguatezza, previa attenta verifica della compatibilità finanziaria e della sostenibilità dei nuovi oneri".

costituzionale, nel quadro dell'impegno della Repubblica per la protezione del contraente debole e la promozione della coesione sociale.

Per altro verso, e con specifico riferimento alla funzione revisionale, il compenso inadeguato rischia concretamente di non garantire la necessaria qualità della prestazione professionale, in contrasto con il principio di buon andamento della pubblica amministrazione (art. 97 Cost.), così nuocendo, in ultima istanza, all'interesse collettivo (di cui l'ente locale è portatore esponenziale) e, in definitiva, al Sistema Paese.

La questione è di indubbia attualità e ha suscitato l'attenzione del legislatore, come attestano le numerose proposte di legge in materia di equo compenso presentate nel corso della XVIII Legislatura in corso¹³, tra i quali spicca il Disegno di legge n. 1730 comunicato alla Presidenza del Senato della Repubblica il 21 febbraio 2020, avente a oggetto «Disposizioni in materia di tutela dell'equo compenso degli esercenti libere professioni e attività di lavoro autonomo e misure di divieto nei confronti della pubblica amministrazione», con il quale si prevede, tra l'altro:

- l'espresso divieto per le pubbliche amministrazioni di conferire incarichi professionali il cui compenso pattuito non sia proporzionato alla quantità e alla qualità del lavoro svolto, nonché al contenuto e alle caratteristiche della prestazione, anche tenuto conto dei parametri per la liquidazione giudiziale dei compensi, con nullità delle clausole contrattuali che determinano il compenso in violazione di detta disposizione;
- l'attribuzione ai Consigli nazionali delle professioni della legittimazione ad adire l'autorità giudiziaria competente nel caso ravvisino violazioni alle disposizioni vigenti in materia di equo compenso.

Peraltro, in attesa dell'auspicabile introduzione di siffatta o analoga normativa, già oggi, in difetto di una specifica disposizione che detti il limite minimo al compenso del revisore degli

¹³ Ad oggi, nel corso dell'attuale legislatura risultano inoltre depositati:

- il Disegno di legge n. 301 presentato alla Camera dei Deputati il 23 marzo 2018, avente a oggetto «Modifiche all'articolo 2233 del codice civile e al decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, e altre disposizioni in materia di compenso delle prestazioni professionali e di termine di prescrizione per l'azione di responsabilità professionale»;
- il Disegno di legge n. 2741 presentato alla Camera dei Deputati il 26 ottobre 2020, avente a oggetto «Disposizioni in materia di equo compenso delle prestazioni e dei servizi professionali».

enti locali, l'Osservatorio sulla finanza e contabilità degli enti locali del Ministero dell'interno ha avvertito l'urgenza di scongiurare il rischio di emolumenti non in linea con il principio sancito all'art. 2233, comma 2, cod. civ. e si è quindi fatto carico di pervenire in via interpretativa a una siffatta determinazione; riconoscendo - con atto di orientamento ex art. 154 comma 2, Tuel del 13.7.2017 - l'operatività di limiti minimi, da considerarsi coincidenti - nel silenzio del legislatore - con il limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore (e per i revisori dei Comuni con meno di 500 abitanti e delle Province e Città Metropolitane sino a 400mila abitanti, con l'80% del compenso base annuo lordo stabilito per la fascia di appartenenza), con raccomandazione agli enti locali di non attestarsi al di sotto di tale soglia.

* * *

In ragione delle predette considerazioni, il Consiglio nazionale ritiene di dover sensibilizzare i Colleghi revisori, raccomandando di non accettare incarichi che prevedono compensi manifestamente inadeguati e iniqui alla luce dei criteri esposti; con invito a segnalare al Consiglio nazionale, per il tramite degli Ordini di appartenenza, offerte di compensi al di sotto del limite massimo della fascia demografica immediatamente inferiore (e per i revisori dei Comuni con meno di 500 abitanti e delle Province e Città Metropolitane sino a 400mila abitanti, al di sotto dell'80% del compenso base annuo lordo stabilito per la fascia di appartenenza).

Ciò al fine di favorire una risposta coordinata della Professione dinanzi a pratiche inammissibilmente lesive del decoro del Professionista e del complementare interesse pubblico, costituzionalmente garantito, a una prestazione di qualità, impossibile da garantire al di sotto dei livelli minimi di remunerazione coincidenti con la nozione di "equo compenso".