

**Logo della Repubblica Italiana**  
**CORTE DEI CONTI**  
**SEZIONE REGIONALE DI CONTROLLO PER LA CAMPANIA**  
**Del/Par n.13/2009**

composta dai seguenti magistrati:

Presidente f.f. Cons. Francesco Amabile

Cons. Raffaele Del Grosso

Cons. Silvano Di Salvo

Relatore

Cons. Corradino Corrado

Cons. Francesco Uccello

I Ref. Laura Cafasso

ha adottato la seguente deliberazione nell'adunanza del 26 marzo 2009

Visto l'art.100, comma 2, della Costituzione;

Vista la legge costituzionale 18 ottobre 2001 n° 3;

Visto il r.d. 12 luglio 1934, n° 1214 e le successive modificazioni ed integrazioni, recante l'approvazione del testo unico delle leggi sulla Corte dei conti;

Vista la legge 14 gennaio 1994 n° 20, recante disposizioni in materia di giurisdizione e controllo della Corte dei conti;

Vista la legge 5 giugno 2003 n° 131, recante disposizioni per l'adeguamento dell'ordinamento della Repubblica alla legge costituzionale 18 ottobre 2001 n° 3;

Visto il regolamento per l'organizzazione delle funzioni di controllo della Corte dei conti, approvato dalle Sezioni riunite con deliberazione n° 14/DEL/2000 del 16 giugno 2000 e successive modificazioni;

Vista, in particolare, la deliberazione n° 229 del Consiglio di Presidenza della Corte dei conti, approvata in data 19 giugno 2008 ai sensi dell'art. 3, comma 62, della legge 24 dicembre 2007 n° 244;

Vista la nota n° 7315 di prot. in data 19 agosto 2008, con la quale il Sindaco del Comune di San Bartolomeo in Galdo (BENEVENTO) ha inoltrato richiesta di parere ai sensi dell'art. 7, comma 8, della legge 5 giugno 2003 n° 131;

Visto il parere reso dal Coordinamento delle Sezioni regionali di controllo con nota in data 2 febbraio 2009;

Vista l'ordinanza presidenziale n.10/2009 con la quale la questione è stata deferita all'esame collegiale della Sezione;

Udito il relatore, Consigliere Silvano DI SALVO;

PREMESSO :

Con la nota indicata in epigrafe, il sindaco del comune di San Bartolomeo in Galdo (BENEVENTO), osservando che *"non vi è alcuna commistione tra indirizzo politico e attività di gestione dell'ente"*, ha chiesto il parere di questa Sezione in ordine alla sussistenza o meno di incompatibilità –ai sensi dell'art. 236, terzo comma, del d. lgs. 18 agosto 2000 n° 267- tra la funzione di Presidente del Collegio dei revisori dei conti e quella di componente della Commissione per la redazione del referto del controllo di gestione (le cui conclusioni vanno inoltrate alla Corte dei conti ai sensi dell'art. 198-*bis* del menzionato d. lgs. n° 267 del 2000).

Nella richiesta di parere viene peraltro richiamata la nota dell'Associazione Nazionale Comuni Italiani (ANCI) in data 19 luglio 2005 con la quale si ipotizza che l'attività relativa al controllo di gestione possa essere svolta, per enti di piccole dimensioni, da *"una commissione composta dal Segretario, dal responsabile del servizio finanziario e dal revisore dei conti"*.

#### CONSIDERATO

In rito, nel richiamare l'orientamento sin qui seguito dalla Sezione in ordine all'ammissibilità delle richieste di parere in materia di contabilità pubblica avanzate direttamente dall'organo comunale munito di rappresentanza legale esterna, ritiene il Collegio senz'altro ricevibile, nelle more della istituzione del Consiglio delle autonomie locali nella Regione Campania, l'istanza avanzata dal sindaco del comune di San Bartolomeo in Galdo (BENEVENTO), in quanto formulata dall'organo di vertice dell'Amministrazione comunale legittimato ad esprimere la volontà dell'Ente e ad impegnare lo stesso verso l'esterno ai sensi dell'art. 50 del d. lgs. 18 agosto 2000 n° 267.

Quanto al profilo oggettivo, osserva il Collegio che il quesito in trattazione - presentando caratteri di generalità ed astrattezza ed avendo ad oggetto l'applicazione di disposizioni normative concernenti le modalità di svolgimento del controllo di gestione presso gli enti locali- rientra nella materia della finanza pubblica, sicché va considerato ammissibile anche sotto detto profilo, e può dunque essere trattato nel merito.

Al riguardo va preliminarmente osservato che l'attività di vigilanza dell'organo di revisione economico-finanziaria, pur riconducibile ad una funzione di controllo "interno", tuttavia si caratterizza per sua natura come un controllo di regolarità (amministrativa e contabile) e non già quale controllo di gestione, anche se in realtà tra le due forme di controllo i confini non sono affatto netti, specie allorché l'attività di controllo concerne osservanza di norme (prevalentemente tecniche, ma anche giuridiche in senso stretto) di natura discrezionale, soggette, in quanto tali, a scelte operative che, pur esulando dalle naturali competenze dell'organo di revisione economico-finanziaria, tuttavia possono anche rappresentare obiettivamente l'unica o la migliore opzione possibile per una sana attività di gestione.

Per altro verso, se è pur vero che l'attività di vigilanza sulla regolarità economica e tecnica della gestione riguarda la verifica del relativo equilibrio economico, è comunque arduo non ricomprendere in tale verifica anche i parametri di efficienza, di efficacia e di economicità che vanno al di là degli aspetti meramente formali.

Ciò premesso, va osservato che le scelte operate dal legislatore in ordine alle modalità di organizzazione dei controlli interni di gestione e di regolarità amministrativo-contabile risultano comunque ampiamente rispettose dell'autonomia degli enti locali, in quanto la prevista rigidità formale di tale organizzazione, pur ispirata in linea di principio ad una separazione tra le funzioni in argomento (si consideri il divieto ex art. 1, secondo comma, lett. e del d. lgs. 30 luglio 1999 n° 286 di affidare nelle pubbliche amministrazioni il controllo di regolarità amministrativo-contabile a strutture preposte al controllo di gestione) è comunque temperata dalla facoltatività specificamente introdotta al successivo terzo comma del menzionato art. 1 (per il quale *"Gli enti locali e le camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura possono adeguare le normative regolamentari alle disposizioni del presente decreto, nel rispetto dei propri ordinamenti generali e delle norme concernenti l'ordinamento finanziario e contabile"*), e, ancor più, dall'espressa possibilità di derogare ai principi in argomento ai sensi dell'art. 147, terzo comma, del menzionato d. lgs. n° 267 del 2000 (per il quale *"L'organizzazione dei controlli interni e' effettuata dagli enti locali anche in deroga agli altri principi di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286"*).

Peraltro, l'art. 152 del d. lgs. n° 267 del 2000, anche in materia di controllo di gestione, fa salva –rispetto ai "principi generali con valore di limite inderogabile" previsti nella parte seconda di detto t.u.e.l.– l'eventuale diversa disciplina normativa eventualmente prevista nei singoli regolamenti di contabilità degli enti locali, includendo tra le disposizioni "derogabili" anche gli artt. 197 e 198 del t.u.e.l., rispettivamente concernenti le "modalità del controllo di gestione" e il "referto del controllo di gestione".

Con tali premesse sistematiche e normative occorre più specificamente valutare se la soluzione di affidare all'organo di revisione, ovvero ad uno dei suoi componenti, anche le funzioni di controllo di gestione, rientri nell'ambito della suddetta discrezionalità organizzativa, ovvero possa collidere con la natura stessa delle funzioni che la legge attribuisce ai revisori dei conti, determinando, sia pure nell'alveo della predetta ampia autonomia organizzativa, situazioni di incompatibilità.

In proposito viene anzitutto in rilievo la circostanza che, nella sua attuale definizione normativa, il controllo di gestione comprende (anzi, presuppone) una fase "determinativa", di diretta incidenza nell'ambito delle possibili scelte discrezionali dell'amministrazione, che si avvicina molto più all'attività di pianificazione che a quella di controllo/verifica.

Invero, l'art. 197, secondo comma, lettera a, del d. lgs. n° 267 del 2000, prevede, quale fase prodromica ed essenziale dell'articolazione del controllo di gestione, la *"predisposizione di un piano dettagliato di obiettivi"*.

Tale fase in realtà corrisponde all'attività di pianificazione e di programmazione che deve indirizzare la gestione dell'ente nel rispetto del programma "politico" dello stesso, definendone gli obiettivi programmatici.

Trattasi cioè di un'attività "direzionale", direttamente connessa alla gestione degli uffici e dei servizi, che non ricade tra le funzioni di possibile competenza dell'organo di revisione contabile, e che, anzi, forma oggetto proprio dell'attività di vigilanza e di quel controllo "sulla" gestione che vengono esercitati dall'organo di revisione nell'esercizio tipico delle sue attribuzioni (vedasi al riguardo, per una ricostruzione storico-normativa delle funzioni dell'organo di revisione contabile, Corte dei conti, Sezione enti locali, deliberazione 24 aprile 1992, n° 2; cfr. anche la deliberazione della medesima Sezione n° 14 del 17 dicembre 1993), sicché l'intervento dell'organo di revisione in tale attività di pianificazione e di individuazione di variabili organizzative porrebbe in essere un potenziale conflitto di interessi tra organo controllore e organo controllato.

Parimenti, l'adozione di provvedimenti "correttivi" da porre in essere nel caso in cui la struttura del controllo di gestione verifichi l'esistenza di disfunzioni o di sopravvenuta invalidità dei programmi predisposti (art. 147, primo comma, lettera b, del d. lgs. n° 267 del 2000), rientra in una sfera di discrezionalità oggetto delle funzioni tipicamente "attive" dell'amministrazione dell'ente, sicché l'affidamento all'organo di revisione di dirette competenze al riguardo integrerebbe anche in questo caso un'ipotesi di "attività di consulenza" (intesa quale supporto propositivo di soluzioni e di scelte strategiche anche in punto di diversa allocazione di risorse e di revisione degli obiettivi) piuttosto che una forma ausiliaria di legittima (*rectius* : doverosa) collaborazione dei revisori dei conti esercitabile nell'ambito della "vigilanza gestionale" ex art. 239 del menzionato d. lgs. n° 267 del 2000 (cfr. anche: Corte dei conti, Sezione regionale di controllo per la Campania, del/par. n° 5/2008 del 17-27 marzo 2008).

In tal senso rileva -ai fini dell'esatta individuazione della specifica natura dell'attività svolta dalla struttura preposta al controllo di gestione nonché dell'individuazione di una significativa differenza con l'art. 239, primo comma, lettera e del d. lgs. n° 267 del 2000 in punto di esonero dall'obbligo di denuncia (obbligo che ineludibilmente grava in capo ai revisori dei conti in caso di riscontro di "ipotesi di responsabilità")- anche il disposto dell'art. 1, sesto comma, del d. lgs. n° 286 del 1999, per il quale *"Gli addetti alle strutture che effettuano il controllo di gestione, la valutazione dei dirigenti e il controllo strategico riferiscono sui risultati dell'attività svolta esclusivamente agli organi di vertice dell'amministrazione, ai soggetti, agli organi di indirizzo politico- amministrativo individuati"*

*dagli articoli seguenti, a fini di ottimizzazione della funzione amministrativa. In ordine ai fatti così segnalati, e la cui conoscenza consegue dall'esercizio delle relative funzioni di controllo o valutazione, non si configura l'obbligo di denuncia al quale si riferisce l'articolo 1, comma 3, della legge 14 gennaio 1994, n. 20."*

La predetta esenzione dall'obbligo di denuncia, se pur comprensibile e funzionale nell'assetto autoreferenziale delle attività di "guida" al raggiungimento degli obiettivi prefissati dall'ente svolte dalla struttura deputata al controllo di gestione, non può dunque ritenersi compatibile con le funzioni proprie e con i connessi doveri dei componenti dell'organo di revisione contabile, e rimarca ancor più significativamente le diversità tra il sistema dei controlli interni ex art. 147 del t.u.e.l. e quello specificamente indirizzato all'accertamento della "regolarità della gestione" degli enti locali.

Peraltro, un ulteriore orientamento utile per pervenire –sia pur indirettamente- ad una soluzione del proposto quesito, può rinvenirsi nella deliberazione n° 16 del 22 ottobre 2004, con la quale la Sezione delle autonomie di questa Corte ha precisato che l'onere di trasmissione del referto sul controllo di gestione ex art. 198-*bis* del d. lgs. n° 267 del 2000 negli enti privi di servizio di controllo interno grava *"su qualsiasi struttura operativa, anche se non dedicata in modo specifico (ad es. Ufficio operativo, Segretario generale, Direttore generale, ecc.) che effettua in concreto il controllo di gestione"*, escludendo implicitamente, anche in caso di inerzia nell'attivazione della struttura specificamente prevista dalla legge, la possibilità di un diretto coinvolgimento nell'attività di che trattasi dell'organo di revisione contabile.

Né può essere trascurata la circostanza che i referti in argomento vengono utilizzati dalle Sezioni regionali di controllo della Corte dei conti per verificare i livelli di applicazione e di funzionamento dei controlli interni e per valutare la regolarità della gestione finanziaria dell'ente, con finalità analoghe e complementari a quelle previste dall'art. 1, commi 166 e ss. della legge 23 dicembre 2005 n° 266, in un sistema normativo nel quale gli organi di revisione economico-finanziaria vedono accentuata la loro indipendenza e valorizzato il loro ruolo di cerniera tra i controlli interni e gli accertamenti demandati alla Corte dei conti (cfr. Corte costituzionale, sentenza n° 417 del 9-14 novembre 2005, parte finale del punto n° 5 della motivazione in diritto).

Conclusivamente può dunque affermarsi che l'autonomia organizzativa che il legislatore riserva agli enti locali nella materia del controllo di gestione non può essere interpretativamente estesa sino a vanificare il divieto normativo (non derogabile) di affidamento ai componenti degli organi di revisione contabile di incarichi o di consulenze presso l'ente locale, di cui all'art. 236, terzo comma, del d. lgs. n° 267 del 2000, sicché l'affidamento ai componenti di detto organo della funzione di componente della Commissione

per la redazione del referto del controllo di gestione, per tutto quanto innanzi osservato, integra un'ipotesi di incompatibilità ai sensi della menzionata disposizione normativa.

Nelle considerazioni ed osservazioni esposte è il parere della Sezione.

Copia della presente deliberazione sarà trasmessa, per il tramite della Segreteria del Servizio di supporto, all'Amministrazione interessata.

Così deliberato in Napoli, nella camera di consiglio del 26 marzo 2009

IL RELATORE

f.to Cons. Silvano DI SALVO

IL PRESIDENTE f.f.

f.to Cons. Francesco AMABILE

Depositato in Segreteria in data 26 marzo 2009

Il Dirigente del servizio di supporto

f.to dott. Maurizio ARLACCHI