



Sentenza

n. 37 / 2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA CORTE DEI CONTI

SEZIONE GIURISDIZIONALE REGIONALE PER LA TOSCANA

composta dai seguenti magistrati:

Leonardo Venturini Presidente

Claudio Guerrini Consigliere - relatore

Elena Papa Consigliere

ha pronunciato la seguente

S E N T E N Z A

nel giudizio di responsabilità, iscritto al numero **62928** del registro di segreteria, promosso dalla Procura regionale presso la Sezione giurisdizionale per la regione Toscana della Corte dei conti nei confronti di:

- **sig. XXX**, nato a XXX e residente in XXX, rappresentato e difeso, anche disgiuntamente tra loro, dagli avv.ti XXX ed elettivamente domiciliato presso il loro studio in XXX, come da procura agli atti, i quali dichiarano di voler ricevere gli avvisi, le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento al seguente indirizzo di posta elettronica certificata (PEC):

XXX

(costituito)

- **sig. XXX**, nato a XXX e residente in XXX, rappresentato e difeso dall'avv. XXX del Foro di XXX presso il cui Studio XXX è

elettivamente domiciliato come da procura agli atti, il quale dichiara di voler ricevere gli avvisi, le comunicazioni e le notificazioni relative al presente procedimento al numero di fax XXX, ovvero all'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC): XXXX :

(costituito)

Esaminati gli atti e i documenti della causa;

Uditi, nell'udienza dell'8 giugno 2023, svoltasi con l'assistenza del segretario dott. Andrea Pitzalis, il magistrato relatore dott. Claudio Guerrini, il pubblico ministero nella persona del sostituto procuratore generale Paola Ciccarelli, l'avv. XXX e, su delega dell'avvocato XXX, l'avv. XXX per il convenuto sig. XXX, nonché l'avv. XXX per il convenuto sig. XXX,

FATTO

I. Con atto di citazione ritualmente depositato e notificato, nonché preceduto da invito a dedurre ai sensi dell'articolo 67 del decreto legislativo 26 agosto 2016, n. 174 (Codice di giustizia contabile-c.g.c.), la Procura regionale presso questa Sezione giurisdizionale ha chiamato in giudizio i soggetti indicati in epigrafe per sentirli condannare al pagamento in favore della XXX della somma di **euro 121.195,35**, da ripartire *pro quota* nella misura del 50 per cento per ciascun convenuto, aumentata degli interessi legali da calcolarsi sino al momento del soddisfo, oltre alla rivalutazione monetaria.

Al riguardo l'organo requirente espone che, con deliberazione del Consiglio Provinciale n. 17 del 22.05.2018, il rag. XXX veniva nominato Presidente del Collegio dei revisori dei conti della XXX per il

triennio 2018-2021. Tale provvedimento: a) era preceduto da una dichiarazione del professionista incaricato, resa ai sensi degli articoli 46 e 47 del decreto del Presidente della Repubblica n. 445 del 28 dicembre 2000, attestante tra l'altro l'insussistenza di cause di incompatibilità o di impedimento di cui alle disposizioni indicate all'articolo 5, comma 4, del decreto del Ministero dell'Interno n. 23 del 15.02.2012; b) veniva emesso previo parere favorevole di regolarità tecnica e contabile del Responsabile del servizio finanziario, dott. XXX, espresso ai sensi dell'articolo 49 del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267 (Testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali, d'ora innanzi TUEL).

Al termine del suddetto mandato, con deliberazione del Consiglio Provinciale n. 28 del 17.06.2021 adottata in base al nuovo sistema elettivo introdotto dall'articolo 57-ter, comma 1, lett. b), del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, lo stesso rag. XXX veniva nominato Presidente del Collegio dei revisori dei conti della XXX anche per il triennio 2021-2024, venendo in tale occasione prescelto all'interno di una rosa di n. 9 candidature ammissibili presentate a seguito di apposito avviso redatto dal dott. XXX e pubblicato sul sito web istituzionale dell'Ente. Anche in tal caso: a) l'istruttoria del procedimento di nomina era supportata dalla dichiarazione dell'interessato di assenza di cause di ineleggibilità di cui all'art. 236 TUEL e di insussistenza di situazioni di conflitto di interesse; b) a suggello della fase di preventivo controllo amministrativo-contabile sulla proposta dell'atto consiliare, il

Responsabile del servizio finanziario dott. XXX esprimeva parere favorevole di regolarità tecnica e contabile della citata deliberazione, di cui costituiva parte integrante.

L'attore erariale rappresenta poi che nello stesso periodo la XXX ha conferito plurimi servizi di assistenza nella gestione degli adempimenti fiscali e di consulenza in materia di gestione del personale alla società XXX (d'ora innanzi anche XXX), di cui uno dei rappresentanti legali, nonché vicepresidente, era proprio il rag. XXX. Nello specifico fa riferimento ai seguenti provvedimenti, peraltro tutti adottati previa individuazione dell'indicato soggetto affidatario mediante trattativa diretta sul MEPA (Mercato elettronico della Pubblica Amministrazione) e previa acquisizione delle dichiarazioni del medesimo operatore economico circa l'insussistenza di conflitto di interessi:

- Determinazione Dirigenziale (d'ora innanzi, D.D.) n. 195 del 26.02.2018 del Responsabile del servizio finanziario, dott. XXX (modificata quanto al compenso da riconoscere al fornitore dalla D.D. n. 274 del 6.3.2020 dello stesso responsabile), relativa a

"Servizi fiscali e check up IRAP - anno 2018";

- D.D. n. 81 dell'1.02.2019 del Responsabile del servizio finanziario, dott. XXX, relativa a *"Servizi fiscali e conservazione delle fatture attive - anno 2019";*

- D.D. n. 217 del 25.02.2020 del Responsabile del servizio finanziario, dott. XXX, relativa a *"Servizi inerenti gli adempimenti fiscali e quesiti in materia di personale - anno 2020";*

- D.D. n. n. 96 del 28.01.2021 del Responsabile del servizio

finanziario, dott. XXX, relativa a “*Servizi inerenti gli adempimenti fiscali e quesiti in materia di personale - anno 2021*”;

- D.D. n. n. 175 del 7.02.2022 del Dirigente del settore finanziario, dott. XXX, relativa a “*Servizi inerenti gli adempimenti fiscali e quesiti in materia di personale - anni 2022-2023-2024*”.

La Procura contesta quindi agli odierni convenuti, rag. XXX e dott. XXX, di avere determinato la XXX, nel periodo 2018/2022, a disporre a favore del primo il pagamento dei compensi da Presidente del Collegio dei revisori dei conti, nonostante le asserite condizioni di incompatibilità e di conflitto di interessi rinvenibili in capo al medesimo rispetto all’incarico svolto.

In particolare, l’antigiuridicità delle condotte osservate andrebbe individuata in relazione alla violazione delle norme concernenti le ipotesi di incompatibilità e ineleggibilità dei revisori previste dal combinato disposto di cui all’art. 236 TUEL e all’art. 2399, comma primo, del Codice civile, nonché di principi e precetti di matrice eurounitaria in tema di indipendenza dei revisori legali dei conti.

Ed invero, il rag. XXX avrebbe contravvenuto alla normativa richiamata, oltre che ai basilari principi di correttezza e buona fede, accettando l’incarico di Presidente del Collegio dei revisori dei conti della XXX, perdipiù avvalorando la regolarità della sua nomina per il triennio 2018/2021 e della sua elezione per il triennio 2021/2024 mediante la dichiarazione di insussistenza di cause di incompatibilità e di conflitto di interesse nonostante le sue qualità di socio e membro del Consiglio di Amministrazione (d’ora innanzi anche solo C.d.A.) di

società affidataria da parte dello stesso Ente di vari servizi di consulenza fiscale e gestionale.

Al dott. XXX viene invece contestato di avere sottoscritto, nell'ambito di entrambi i procedimenti di affidamento degli incarichi in argomento, i pareri di regolarità tecnica e contabile delle rispettive proposte di deliberazione consiliare, inducendo così in errore l'organo competente all'approvazione dei provvedimenti, nonostante che non potesse non avere piena conoscenza del fatto che il rag. XXX al contempo fosse uno dei rappresentanti legali e il vicepresidente della citata società XXX, emergendo tali ruoli dalla documentazione concernente le istruttorie procedurali che hanno condotto alle determinazioni di affidamento dei servizi di consulenza fiscale e gestionale alla società in questione adottate dallo stesso Dirigente.

La compromissione dell'indipendenza ed imparzialità dell'azione di controllo da parte del revisore emergerebbe evidente soprattutto in relazione alle attività affidate alla suddetta società concernenti l'assolvimento di adempimenti fiscali, le quali sarebbero espressamente soggette alla vigilanza dell'organo di revisione economico-finanziaria dall'art. 239, comma 1, lett. c), TUEL.

Le suddette condotte degli odierni convenuti si connoterebbero in termini di colpa grave, attesa la macroscopica devianza dai principi e dalle norme che disciplinano l'attività di revisione economica finanziaria e segnatamente il conferimento degli incarichi di revisore e la conseguente esigibilità da ciascuno di un diverso orientamento comportamentale conforme al doveroso rispetto di tali canoni.

Entrambe le condotte avrebbero inoltre direttamente e consequenzialmente determinato il danno erariale subito dalla XXX per l'importo complessivo di euro 121.195,35 corrispondente al totale dei seguenti pagamenti effettuati nei vari anni a favore del rag. XXX per l'espletamento dell'incarico di Presidente del Collegio dei revisori:

- anno 2018, mandato n. 4905 del 13.11.2018, euro 10.791,03;
- anno 2019, mandato n. 411 del 28.01.2019, euro 6.865,99;
- anno 2019, mandato n. 4528 del 05.12.2019, euro 30.196,76;
- anno 2020, mandato n. 1558 del 05.05.2020, euro 9.222,98;
- anno 2020, mandato n. 2417 del 04.08.2020, euro 9.112,52;
- anno 2020, mandato n. 3381 del 22.10.2020, euro 9.196,63;
- anno 2020, mandato n. 572 del 05.02.2020, euro 9.112,52;
- anno 2021, mandato n. 1731 del 26.04.2021, euro 9.112,52;
- anno 2021, mandato n. 3322 del 13.09.2021, euro 9.112,52;
- anno 2021, mandato n. 4508 del 02.12.2021, euro 9.359,36;
- anno 2022, mandato n. 285 del 18.01.2022, euro 9.112,52.

Considerato il contributo causale rispettivamente prestato alla verifica dell'evento dannoso, in ragione delle competenze e attribuzioni loro intestate, l'attore pubblico ritiene di addebitare il suddetto nocumento erariale *pro quota* agli odierni convenuti, ossia nella misura del 50 per cento ciascuno, oltre interessi, rivalutazione monetaria e spese di giustizia.

La Procura attrice replica infine alle argomentazioni difensive svolte dai convenuti in sede di deduzioni.

Riguardo all'asserita assenza di dipendenza finanziaria tra il rag. XXX e la società XXX, rileva l'inconferenza dell'osservazione essendo la

censura di violazione dell'indipendenza del revisore da ricondursi piuttosto ai rapporti negoziali intercorrenti fra la società stessa e la XXX, i quali avrebbero pregiudicato l'obiettività e l'imparzialità di giudizio del revisore coinvolto in considerazione del carattere continuativo dei servizi fiscali e di consulenza affidati direttamente e per un arco temporale pluriennale alla società di cui il medesimo era amministratore, nonché delle molteplici situazioni di c.d. auto-riesame in tal modo generate. Sotto quest'ultimo profilo, viene in particolare evidenziato il caso della seduta del Collegio dei revisori appositamente indetta per esprimere un parere all'Ente controllato proprio sulla incompatibilità del rag. XXX all'esercizio della funzione e, nondimeno, presieduta dal medesimo, peraltro in violazione dell'obbligo di astensione per conflitto di interessi di cui all'articolo 6-bis della legge 7 agosto 1990, n. 241.

Nella causazione di siffatte evenienze viene peraltro riscontrata l'inosservanza delle "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" redatte dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (e da ultimo aggiornate il 12.1.2021), le quali si assumono disattese dal rag. XXX anche in ragione del mancato assolvimento degli obblighi di trasparenza che imporrebbero di effettuare preventive comunicazioni riguardo agli incarichi ricoperti presso altre società.

Con riferimento invece alla supposta insussistenza nella fattispecie del rapporto causale e del danno erariale, ribadisce che l'esborso di denaro, derivando dalla violazione di obblighi stabiliti in norme

imperative, è in quanto tale non utile e insuscettibile di valutazioni compensative.

II. I convenuti si sono tempestivamente costituiti in giudizio mediante memorie separate ma largamente sovrapponibili nel contenuto.

II.1 Entrambi gli scritti difensivi anzitutto deducono l'insussistenza in capo al rag. XXX della contestata causa di incompatibilità relativa all'assunzione e all'esercizio dell'incarico di Presidente del Collegio dei revisori della XXX.

A tal fine richiamano alcuni precedenti giurisprudenziali riguardanti l'interpretazione dell'art. 2399, comma primo, lett. c), cod. civ. con riferimento ai sindaci delle società commerciali, dai quali emergerebbe in particolare il principio per cui la necessaria condizione di indipendenza del revisore verrebbe meno, con conseguente incompatibilità alla carica, solo quando il medesimo tragga, dalla propria partecipazione al soggetto (società o studio associato) legato da rapporti di natura patrimoniale con l'Ente locale e in virtù dei corrispettivi ricevuti dallo stesso soggetto in relazione a tali rapporti, un ritorno economico personale superiore a quello che gli deriva dal compenso che percepisce dallo stesso Ente per l'incarico di revisione. In alternativa, varrebbe il criterio per cui andrebbe comunque sempre operata in concreto la comparazione tra l'entità dei ricavi che il revisore ritrae dall'attività svolta in favore del soggetto che effettua prestazioni per l'Ente locale e la loro incidenza sul suo reddito globale derivante dall'esercizio della professione.

Affermano quindi che i cennati criteri corrisponderebbero

sostanzialmente agli indici sintomatici di dipendenza finanziaria enucleati nella Raccomandazione della Commissione (europea) 16 maggio 2002, n. 2002/590/CE, nonché alla prassi seguita nell'ambito dell'Ordine dei Dottori Commercialisti basata, sia su una nota del relativo Consiglio Nazionale del 25.1.2015, che individua un possibile conflitto di interessi ove venga superata la "soglia critica" del 15 per cento nel rapporto tra i ricavi che il professionista consegue dalla prestazione, effettuata in via diretta o tramite lo studio presso cui opera, di servizi in favore della medesima società presso la quale egli ricopre l'incarico di sindaco e il totale complessivo dei ricavi dello stesso professionista (o dello studio professionale), sia sulle "Norme di comportamento del Collegio Sindacale di Società non quotate" elaborate dallo stesso Consiglio Nazionale.

Le memorie difensive procedono quindi a riferire i suddetti canoni applicativi alla concreta situazione oggetto di giudizio, ritenendo di giungere alla dimostrazione che i rapporti negoziali intrattenuti dalla XXXX con la società XXX. non potessero in alcun modo minare l'indipendenza finanziaria del rag. XXX, considerata la sostanziale irrilevanza, sia del ritorno economico che costui ritraeva dagli altri affidamenti in questione rispetto al compenso percepito come revisore, sia delle complessive utilità economiche acquisite grazie ai rapporti intrattenuti direttamente o indirettamente con la XXX rispetto ai redditi complessivi derivanti dall'esercizio della professione.

Ad ulteriore supporto dell'insussistenza materiale della incompatibilità dell'incarico sostenuta dall'attore erariale, la difesa del rag. XXX deduce altresì l'estraneità del medesimo rispetto alle attività di

consulenza affidate dalla XXX alla società XXX, tenuto conto che, segnatamente: i) detti rapporti di consulenza erano intrattenuti dall'Amministrazione direttamente ed esclusivamente con l'indicata società di capitali, ossia con soggetto dotato di autonoma personalità giuridica, a nulla rilevando che il rag. XXX sia socio (peraltro di minoranza) e componente del C.d.A. della società; ii) tale organo di gestione è composto da cinque membri, cosicché neppure sarebbe possibile affermare il realizzarsi al suo interno di una posizione dominante del rag. XXX; iii) costui non avrebbe mai svolto compiti operativi all'interno della società, i quali sarebbero stati delegati ad altri soggetti, ivi compreso specificamente quello relativo alla prestazione dei servizi a favore della XXX.

II.2 Sotto il profilo dell'elemento soggettivo, la difesa del rag. XXX richiama i principi oggi espressi nell'art. 2 del nuovo Codice dei contratti pubblici di cui al decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, per escludere la possibilità di configurare la colpa grave del professionista, stante l'affidamento in buona fede riposto sui sopra riportati principi enunciati dalla giurisprudenza ordinaria formatasi in epoca antecedente agli incarichi e sulle indicazioni provenienti in materia dall'ordine professionale di appartenenza, da cui era legittimamente ricavabile l'insussistenza di un'ipotesi di incompatibilità rispetto all'incarico ricevuto.

Tale considerazione viene ribadita anche dal difensore del dott. XXX, il quale, comunque, come circostanza idonea a negare la configurabilità di dolo o colpa grave in capo al proprio assistito, evidenzia anche la

fiducia legittimamente assegnata dal medesimo circa la correttezza e veridicità delle dichiarazioni di assenza di cause di incompatibilità e ineleggibilità rilasciate dal rag. XXX nell'ambito dei procedimenti di nomina ed elezione alla carica in argomento.

II.3 Entrambe le difese lamentano poi che il supposto danno erariale azionato, corrispondente al totale dei compensi erogati al rag. XXX in relazione all'incarico di Presidente del Collegio dei revisori della XXX, sarebbe stato imputato in *re ipsa* ai convenuti, senza che la Procura regionale abbia compiuto alcun accertamento in merito all'effettiva sussistenza di profili di dannosità dell'operato professionale del suddetto convenuto quale conseguenza della situazione di asserito conflitto di interesse derivante dalla carica rivestita nella società XXX.

Tale impostazione non sarebbe condivisibile, posto che il rag. XXX era in possesso di tutti i titoli professionali richiesti per assumere e svolgere l'incarico in questione e, pertanto, le sue prestazioni non potrebbero essere valutate avvalendosi della presunzione di inutilità configurata dalla giurisprudenza contabile per le attività compiute *sine titulo*. In sostanza, poiché nel caso di specie non è il possesso del titolo abilitante ad essere oggetto di contestazione, ma la sussistenza di profili di incompatibilità tra le attività svolte, la Procura contabile avrebbe dovuto esattamente dimostrare, ai fini della sussistenza del danno erariale, le concrete e negative ripercussioni che detta incompatibilità avrebbe prodotto sullo svolgimento della funzione di revisore. Al contrario, parte attrice non avrebbe fornito alcuna prova in

proposito.

Il.4 Le considerazioni che precedono supportano la richiesta avanzata in via principale da entrambi i convenuti e volta al rigetto di qualsiasi domanda risarcitoria azionata nei loro confronti in quanto infondata in fatto e in diritto e comunque non provata. In subordine, i medesimi chiedono l'elisione per intero o la riduzione dell'entità del risarcimento in considerazione del principio della *compensatio lucri cum damno*.

Al riguardo, dopo aver puntualizzato che Il rag. XXX avrebbe fornito all'Amministrazione provinciale prestazioni di alto contenuto professionale, corrispondenti, in termini di utilità, alle retribuzioni corrisposte, le difese affermano che, nel caso di specie, il presunto danno (ovvero il compenso erogato) e il vantaggio (ovvero le prestazioni rese) sono conseguenza immediata e diretta dello stesso fatto (ovvero la nomina del rag. XXX a Presidente del Collegio dei Revisori, con la conclusione del relativo contratto e le prestazioni che da tale titolo sono derivate), venendo in tal modo a realizzarsi in concreto la condizione richiesta dalla giurisprudenza per l'operatività del principio in questione.

Il.5 In ulteriore subordine, i convenuti chiedono che la misura della condanna risarcitoria venga ridotta in applicazione dello specifico potere attribuito alla Corte dei conti e in considerazione del grado della colpa e della utilità che comunque l'XXX avrebbe tratto dalle qualificate prestazioni del rag. XXX.

Il.6 La difesa di quest'ultimo chiede, infine, in via istruttoria, l'assunzione di n. 5 deposizioni testimoniali su n. 3 capitoli di prova distintamente

indicati e sostanzialmente relativi al ruolo e ai compiti svolti dal convenuto nell'ambito della società XXX.

III. All'odierna udienza di discussione, il pubblico ministero afferma l'inconferenza dei precedenti giurisprudenziali richiamati dalle difese nelle memorie di costituzione rispetto alla fattispecie dedotta in giudizio, nella quale si realizza una sostanziale coincidenza delle posizioni di controllore e controllato che implica un profilo di compromissione della indipendenza di giudizio del revisore e della imparzialità della sua azione. Si sofferma poi sull'elemento soggettivo della colpa grave, che sarebbe da imputare anche a carico del dott. XXX per non aver fatto alcun cenno, nel suo parere di regolarità tecnica e contabile sui provvedimenti di nomina del rag. XXX a Presidente del Collegio dei revisori, alla questione della sua incompatibilità rispetto alla carica, impedendo in tal modo che il consiglio provinciale fosse edotto delle criticità esistenti al riguardo. Riportandosi per il resto all'atto di citazione, si oppone alle richieste istruttorie avanzate da una delle difese e conclude insistendo per l'integrale accoglimento delle domande formulate nell'atto introduttivo.

La difesa del rag. XXX ribadisce che, applicando alla fattispecie in esame i criteri (anche alternativi) definiti dalla giurisprudenza ed illustrati in memoria di costituzione, non sussisterebbe in capo al proprio assistito alcuna condizione di dipendenza economica o finanziaria normativamente suscettibile di determinarne l'incompatibilità alla carica, mentre i parametri di altra natura assunti a supporto della tesi accusatoria non troverebbero conforto in alcun dato

normativo o pronuncia precedente. Anche sul piano dell'elemento soggettivo, insiste poi nell'affermare l'assenza di colpa grave del professionista, in ragione del legittimo affidamento riposto sugli elementi giurisprudenziali e di prassi che deponevano nel senso dell'esclusione di una sua situazione di incompatibilità o di non indipendenza. Contesta infine l'assenza di prova del danno erariale che si sarebbe prodotto in concreto, richiamando a tal fine ulteriori precedenti giurisprudenziali che, in riferimento a casi di incompatibilità di incarichi svolti, negherebbero che esso possa essere rilevato in via presuntiva.

A confutazione dell'asserita antiggiuridicità delle condotte in esame, la difesa del dott. XXX aggiunge un richiamo al paragrafo n. 1 della citata Raccomandazione della Commissione del 16 maggio 2002, nella parte in cui viene affermato che l'indipendenza non è un requisito che il revisore legale debba soddisfare in maniera assoluta mantenendosi libero da qualsiasi relazione economica, finanziaria o di altro genere che possa apparire come implicante un rischio di sua compromissione.

Quanto al danno, invoca l'applicazione del principio della *compensatio lucri cum damno* quale criterio idoneo nel caso in esame ad escluderne la sussistenza o a diminuirne l'entità.

Per il resto entrambe le difese si riportano agli scritti difensivi depositati e concludono per l'integrale rigetto delle domande attoree.

Terminata la discussione, la causa viene trattenuta per la decisione.

DIRITTO

1. Il presente giudizio verte sulla domanda attorea intesa ad accertare un danno erariale asseritamente provocato dal rag. XXX e dal dott.

XXX per avere determinato, ciascuno con le rispettive condotte addebitate dalla Procura contabile a titolo di colpa grave, l'assunzione e lo svolgimento da parte del primo dell'incarico di Presidente del Collegio dei revisori dei conti della XXX nonostante la ritenuta sussistenza in capo al medesimo di una delle cause di incompatibilità di cui all'art. 236 TUEL.

Al riguardo, questo Collegio ritiene che, seppur con le precisazioni che risulteranno necessarie, la fattispecie esaminata presenti tutti gli elementi costitutivi della responsabilità amministrativa imputabile a carico di entrambi gli odierni convenuti.

2. Le relative condotte risultano anzitutto connotate da evidente antigiridicità, in quanto violative degli obblighi derivanti dal rapporto di servizio indiscutibilmente ricorrente con l'Amministrazione danneggiata.

2.1 Ai fini di tale valutazione rileva constatare che il preesistente e poi più volte reiterato affidamento dei vari servizi di assistenza fiscale e di consulenza in materia di personale meglio specificati in narrativa, da parte della XXX alla società XXX di cui il rag. XXX era vicepresidente con poteri di rappresentanza legale, costituiva senza dubbio per quest'ultimo una condizione impeditiva della possibilità di acquisire e ricoprire la funzione di componente dell'organo di revisione economico-finanziario dello stesso Ente.

Tale situazione, infatti, integra una delle ipotesi di ineleggibilità e incompatibilità stabilite per i revisori degli enti locali dall'art. 236 del TUEL, sia mediante il richiamo operato nel primo comma alla disciplina relativa ai sindaci delle società per azioni di cui all'art. 2399, comma

primo, cod. civ., sia con la previsione di cui al terzo comma per cui i
"componenti degli organi di revisione contabile non possono assumere
incarichi o consulenze presso l'ente locale ...". In particolare,
applicando alla fattispecie in esame il dettato di cui alla lettera c) della
suindicata disposizione codicistica, nelle considerate relazioni negoziali
tra la XXX e la società di cui il rag. XXX era amministratore, peraltro
intercorse durante l'intero arco temporale in cui il medesimo ha svolto il
ruolo di revisore presso detta Amministrazione locale e a seguito di
appalti aggiudicati con affidamento diretto, si riscontra quel legame
fondato su "un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione
d'opera retribuita" che la norma in questione ritiene di per sé
suscettibile di compromettere l'indipendenza del revisore e al ricorrere
del quale pertanto ricollega l'impossibilità di essere nominati
nell'organo di controllo interno e, in caso di nomina avvenuta, la
decadenza dalla carica.

Come già chiarito dalla giurisprudenza, la *ratio* della previsione di tale
ipotesi di incompatibilità consiste infatti nella tutela dell'indipendenza
dei componenti degli organi di controllo interno di una società o ente e,
quindi, nello scopo di evitare che, dall'esistenza di un ulteriore vincolo
stabile di collaborazione con la medesima entità soggettiva nell'ambito
della quale è rivestita la predetta carica, come quello derivante da un
simultaneo rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita, si
instauri con gli amministratori del soggetto controllato un legame che
attenui o annulli del tutto l'obiettività del controllore e sia suscettibile
d'impedire di fatto l'assunzione d'iniziativa non gradite agli

amministratori stessi. Il legislatore, prevedendo in tale evenienza l'ineleggibilità o la decadenza dalla carica del soggetto in questione, ha espresso un giudizio generale e predeterminato della capacità offensiva di un siffatto rapporto rispetto al bene tutelato (cfr. Cass. civ. sez. I, sent. n. 19235/2008). In altro arresto è stato poi ulteriormente specificato come la *ratio* sottesa alla causa di ineleggibilità in questione prevista dall'art. 2399 cod. civ. "*risiede nell'esigenza di garantire l'indipendenza di colui che è incaricato delle funzioni di controllo, in presenza di situazioni idonee a compromettere tale indipendenza, quando il controllore sia direttamente implicato nell'attività sulla quale dovrebbe, in seguito, esercitare dette funzioni di controllo*" ((cfr. Cass. civ. sez. I, sent. n. 11554/2008).

La procurata lesione dell'interesse all'obiettività, imparzialità ed autonomia di giudizio nell'esercizio dell'attività di revisione emerge in modo manifesto nel caso di specie considerando la tipologia dei servizi affidati con carattere di continuità alla società di professionisti cui apparteneva il rag. XXX. Essi, infatti, consistevano tra l'altro nell'assolvimento di vari adempimenti fiscali inerenti in particolare all'IVA e all'IRAP e, quindi, si inserivano in profili della gestione dell'Ente che, per espresso disposto dell'art. 239, comma primo, lett. c), del TUEL, erano soggetti alla vigilanza dell'organo di revisione, da svolgersi anche con tecniche di campionamento. In siffatto contesto, pertanto, è venuto a realizzarsi concretamente quel rischio c.d. di "auto-riesame", rilevabile appunto quando il soggetto controllore è istituzionalmente chiamato ad assicurare la vigilanza rispetto ai risultati di una

prestazione resa da lui stesso o da altro soggetto dello studio o società di professionisti cui contemporaneamente appartiene, che non solo le richiamate norme di diritto direttamente applicabili, ma anche, come si vedrà, sia i principi derivanti da fonti di origine eurounitaria sia le regole di auto-comportamento valide per i professionisti in questione, intendono scongiurare.

2.2 D'altro canto, le prospettazioni difensive volte a confutare la sussistenza in capo al rag. XXX della delineata situazione di incompatibilità risultano tutte infondate, a partire da quella che a tal fine attribuisce rilievo determinante alla dimostrata assenza di un suo stato di dipendenza finanziaria rispetto alla suindicata società di professionisti affidataria dei servizi presso la XXX, di cui il medesimo era socio e amministratore.

Sul punto si osserva che le pronunce della Suprema Corte di Cassazione richiamate dai ricorrenti, in base ad un'attenta lettura, non legittimano affatto la tesi sostanzialmente prospettata dalle difese per cui l'indipendenza finanziaria del revisore costituirebbe l'unico e necessario parametro di giudizio ai fini dell'accertamento dell'incompatibilità del revisore in caso di ulteriori rapporti negoziali di collaborazione intrattenuti con l'Ente controllato. Ed invero, nell'occuparsi dei criteri da seguire per la verifica in concreto del requisito della indipendenza finanziaria del sindaco di una società commerciale, i giudici trattano la questione, in un caso (Cass. civ. sez. I, sent. n. 7902/2013), al sol fine di cogliere un indice del carattere continuativo dell'ulteriore rapporto di prestazione d'opera professionale

pur in mancanza della stipulazione di un contratto di durata tra professionista e società ed in presenza invece di una pluralità di incarichi di lavoro autonomo formalmente distinti e tuttavia tali da configurare uno stabile legame di clientela, nell'altro caso (Cass. civ. sez. I, sent. n. 9392/2015), per fornire riscontro a un quesito di diritto (proposto ai sensi dell'allora vigente art. 366-bis c.p.c.) letteralmente concernente l'applicazione dell'art. 2399, comma primo, lett. c), cod. civ. "con riferimento agli altri rapporti di natura patrimoniale", ossia riguardo alle ipotesi residuali considerate dalla norma, diverse dai rapporti continuativi di consulenza o di prestazione d'opera retribuita ivi espressamente enunciati.

Relativamente alle fattispecie, come quella oggetto del presente esame, in cui invece ricorra una di tali ultime tipologie di rapporti, le stesse sentenze in più punti lasciano intendere come confermato il canone interpretativo della norma codicistica in questione già osservato in precedenti arresti (cfr. Cass. civ. sez. I, sent. n. 11554/2008 e sent. n. 19235/2008, sopra citate) secondo il quale il carattere stabile e continuativo del rapporto di consulenza o di prestazione professionale intrattenuto con una società o ente costituisce di per sé, in base alla valutazione predeterminata del legislatore, condizione comportante l'incompatibilità del professionista rispetto all'incarico di revisore della stessa società o ente, senza che tale effetto sia subordinato ad un previo apprezzamento, da parte del giudice eventualmente investito, circa l'effettiva compromissione nel caso concreto dell'indipendenza del revisore stesso e, tanto meno, della sua mera indipendenza finanziaria.

Tale conclusione, peraltro, oltre a risultare maggiormente rispondente al dato letterale dell'art. 2399, comma primo, lett. c), cod. civ., per quanto concerne specificamente le amministrazioni locali trova poi ulteriore conforto nel già ricordato terzo comma dell'art. 236 TUEL, il quale impone per i revisori un divieto incondizionato ad assumere qualsiasi tipo di incarico o consulenza presso l'ente controllato.

Conviene poi evidenziare che, se anche in ipotesi si volesse ammettere, come ad esempio ritenuto dalle menzionate "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" (cfr. pag. 22), che tutte le circostanze elencate nella lettera c) dell'art. 2399 cod. civ. possano diventare rilevanti, ai fini della configurabilità di una causa di ineleggibilità o decadenza, esclusivamente nel caso che "compromettano l'indipendenza" del revisore, riferendo così detto inciso finale della disposizione anche ai rapporti negoziali continuativi ivi espressamente specificati, in ogni caso non è rinvenibile alcuna indicazione o ragione che induca a circoscrivere la valutazione della rilevanza di tali circostanze ad una sola questione di indipendenza finanziaria del revisore.

Premesso che anche una siffatta deduzione si porrebbe in contrasto sia con il dettato codicistico sia con l'impostazione della giurisprudenza, nella quale viene affermato che, con l'espressione "*altri rapporti patrimoniali che ne compromettano l'indipendenza*", la norma, "*nella sua indeterminatezza, affida al prudente apprezzamento del giudice di merito l'individuazione del criterio da seguire nella concreta fattispecie sottoposta al suo esame*" (cfr. ancora, Cass. civ., sez. I, sent. n.

9392/2015), per meglio inquadrare e quindi definire il punto in questione può farsi ricorso ad altre fonti senz'altro utilizzabili allo scopo, talune delle quali peraltro chiamate in causa dalle stesse memorie difensive. Vengono in primo luogo in rilievo le ridette "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" dettate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, in tema già in parte anticipate da una nota dello stesso organo del 25.1.2005 dal titolo "*L'indipendenza del sindaco e/o del revisore contabile*", le quali, sulla base del riferimento normativo costituito dall'art. 2399 cod. civ., formulano puntuali raccomandazioni anche per l'auto-valutazione inerente alla sussistenza del requisito di indipendenza per lo svolgimento dell'incarico di sindaco e che, determinando la prassi generalmente seguita dagli iscritti all'ordine professionale, assumono un valore pregnante ai fini dell'interpretazione ed applicazione della disciplina in argomento, anche con riferimento ai componenti degli organi di revisione degli enti locali.

Analoga importanza può essere poi assegnata alle indicazioni ritraibili, segnatamente, dalla già menzionata Raccomandazione della Commissione del 2002 (rubricata "*L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali*"), dalla Direttiva 17 maggio 2006, n. 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio (*relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati*) e dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 (in particolare, dall'art. 10) recante l'attuazione della suddetta Direttiva. Ciò sia perché, per quanto diverse e rispondenti a interessi giuridici differenti, le figure del

sindaco e del revisore legale dei conti sono accomunate dall'essere preposte, nell'ambito di un soggetto societario, all'esercizio di funzioni di controllo contabile e finanziario disciplinate dall'ordinamento giuridico, sia perché (a conferma di quanto appena evidenziato) le regole ivi stabilite in tema di indipendenza finanziaria del revisore sono sostanzialmente sovrapponibili alle cennate norme interne fissate per i componenti dei collegi sindacali.

Ebbene, in tutti gli indicati sistemi di regolazione presi a riferimento il parametro di giudizio circa la sussistenza del requisito di indipendenza richiesto al revisore viene individuato nella condizione per cui il medesimo non sia associato a situazioni o circostanze dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, possa trarre la conclusione che la sua capacità di svolgere l'incarico in modo obiettivo sia compromessa.

In particolare, poi, il citato documento relativo al Collegio sindacale, trovando peraltro numerosi e puntuali elementi di riscontro e conferma negli altri corpi normativi o atti in questione (in particolare v. art. 10, d.lgs. n. 39/2010), precisa che l'effettiva sussistenza di una causa d'ineleggibilità o incompatibilità di cui all'art. 2399, primo comma, cod. civ. va valutata con riferimento allo specifico caso concreto sulla base dell'analisi qualitativa e quantitativa dei rischi per l'indipendenza del revisore e, poi, si occupa di identificare i principali fattori o rapporti che sono da considerare nell'ambito di tale valutazione nell'ipotesi in cui il professionista presti al soggetto vigilato servizi aggiuntivi diversi dalla revisione contabile. Tra gli indici di rilevante significatività del rischio di

compromissione dell'obiettività ed integrità nell'esercizio delle funzioni di vigilanza, il documento in questione annovera, non soltanto il difetto di indipendenza finanziaria del revisore, per il quale fornisce i relativi criteri puntuali di verifica, ma anche la natura continuativa del rapporto di consulenza o di prestazione d'opera retribuita intrattenuto con soggetto vigilato, nonché la possibile interferenza tra l'attività di consulenza e la funzione di controllo che dia luogo a situazioni di auto-riesame.

Tali ultime condizioni sono proprio quelle che si realizzano in concreto nella fattispecie all'odierno esame, nella quale pertanto non può che ritenersi confermata, anche seguendo il diverso approccio sistematico ed interpretativo ora considerato, la sussistenza in capo al rag. XXX di una causa di incompatibilità di cui all'art. 236 TUEL alla carica di Presidente dell'organo di revisione economico-finanziaria della XXX, senza che al riguardo assuma rilevanza la comprovata assenza di dipendenza finanziaria dall'Ente del medesimo.

2.3 Privi di pregio sono altresì gli argomenti volti a sostenere l'estraneità del rag. XXX rispetto ai servizi prestati alla XXX dalla società XXX

Non ha anzitutto rilievo la circostanza che affidataria dei servizi sia appunto detta società di capitali dotata di autonoma personalità giuridica e non direttamente il predetto professionista in persona.

Sono peraltro le stesse memorie di costituzione dei convenuti che rammentano come le indicazioni operative per la verifica della sussistenza del requisito di indipendenza (finanziaria) contenute nelle già considerate "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" valgano per i casi in cui il professionista fornisca

al soggetto vigilato, direttamente o indirettamente, prestazioni ulteriori rispetto a quelle di revisore. Lo stesso documento, infatti, in vari punti fa comprendere che la valutazione dell'indipendenza del revisore tiene conto delle relazioni o rapporti (di affari, di lavoro, ecc.) intrattenuti con il soggetto controllato, sia direttamente sia, appunto, "indirettamente" attraverso lo studio associato o la società tra professionisti cui il medesimo appartiene. Anche il rischio di "dipendenza finanziaria", com'è ben noto ai convenuti avendo concentrato sulla relativa insussistenza nel caso di specie la principale eccezione difensiva, secondo le norme di comportamento in questione va misurato secondo un sistema di calcolo in cui uno dei termini di raffronto è rappresentato dai compensi del professionista *"sulla società per attività diversa da quella di sindaco comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione a studio associato o a società tra professionisti"*. Ancor più esplicita sul punto era già stata la menzionata nota del Consiglio Nazionale dell'ordine del 25.1.2005 che, come ricordato anche in questo caso nella comparsa del rag. XXX, individua una percentuale (15%) del totale complessivo dei ricavi dello studio professionale individuale o associato del revisore come "soglia critica" superata la quale deve ritenersi che i compensi per le prestazioni da parte del professionista, direttamente o tramite lo studio presso cui opera, di servizi in favore del medesimo soggetto presso cui egli ricopre l'incarico di revisore, generino un conflitto di interessi in grado di pregiudicare il requisito dell'indipendenza.

In senso analogo si esprimono le sopra richiamate disposizioni

eurounitarie e di legge nazionale relative ai revisori legali, le quali considerano che i rischi per l'indipendenza possano essere determinati da relazioni di vario genere (tra cui quelle di lavoro per prestazioni di servizi diversi dai servizi di revisione legale) instaurate con l'ente sottoposto a revisione dal revisore legale o da una società facente parte della sua "rete", intendendosi con quest'ultimo termine, prendendo ad esempio a riferimento la definizione fornita nell'art. 1 del d.lgs. n. 39/2010, *"la struttura più ampia alla quale appartiene un revisore legale ... che persegue ... la condivisione degli utili o dei costi o ... è riconducibile a una proprietà, un controllo o una direzione comuni o ... condivide ... una parte significativa delle risorse professionali"*.

Sarebbe d'altronde del tutto illogico offrire la possibilità di eludere la norma in esame, che risponde all'esigenza di garantire l'indipendenza del revisore anche evitando che il medesimo sia responsabile o partecipe di attività sulle quali è chiamato ad esercitare la propria funzione di controllo, consentendo al revisore stesso di utilizzare uno "schermo societario" dietro al quale poter mascherare un siffatto coinvolgimento.

Nel caso di specie, poi, per apprezzare il grado di implicazione del rag. XXX all'interno della XXX affidataria degli ulteriori servizi di assistenza fiscale e consulenza lavoristica per la XXX, occorre tener conto che il professionista non era esclusivamente un mero socio della società ma era anche membro del relativo C.d.A. con funzioni di vicepresidente e rappresentante legale, ossia rivestiva nella medesima una posizione che, nel diverso ma simile contesto dell'affidamento di appalti pubblici,

è presa senz'altro in considerazione dal legislatore all'articolo 80, comma terzo, del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50 (Codice dei contratti pubblici) ai fini dei motivi di esclusione di un operatore economico da una procedura di cui ai commi primo e secondo dello stesso art. 80, nonché dalla giurisprudenza anche ai fini della valutazione nel caso concreto della ulteriore causa di esclusione di cui al successivo comma 5, lett. d), art. 80, relativa alla sussistenza in capo all'operatore economico di una situazione di conflitto di interesse ai sensi dell'articolo 42, comma secondo, del medesimo decreto legislativo (v. Cons. St., sez. V, sent. n. 3415/2017).

Le suddette osservazioni sarebbero di per sé sufficienti per negare qualsiasi rilevanza alle ulteriori circostanze affermate dalla difesa del rag. XXX per cui, segnatamente, il medesimo non avrebbe esercitato una posizione dominante all'interno del C.d.A. della società XXX composto di cinque membri, né avrebbe mai svolto nell'ambito della medesima società alcun compito operativo e, in particolare, quello inerente le prestazioni rese alla XXX, per il quale era stato delegato altro appartenente alla compagine societaria.

Al riguardo, preliminarmente possono esprimersi perplessità in merito alla stessa corrispondenza al vero delle suddette asserzioni, le quali infatti sembrano collidere con la descrizione del proprio ruolo all'interno della società che si percepisce nel *curriculum vitae* allegato alla dichiarazione di disponibilità alla nomina a Presidente del Collegio dei revisori dei conti presentata il 31.3.2021, in cui il rag. XXX riporta di essere "socio fondatore" del ("mio") "Studio professionale associato"

(che si tratti senz'altro della XXX risulta dall'indirizzo della sede indicato), presso il quale "*svolge l'attività professionale*" dal 1995.

In ogni caso, sotto il primo profilo, ad ulteriore supporto della infondatezza della doglianza può comunque aggiungersi che nel caso di specie non può trovare applicazione la cosiddetta "prova di resistenza", stante l'indubitabile potere condizionante, sugli altri componenti del collegio e in generale sul funzionamento dell'organo, che la sola partecipazione di un amministratore in conflitto di interesse sarebbe in grado di esercitare.

Riguardo al secondo profilo, si osserva che la giurisprudenza ha già avuto modo di puntualizzare che l'implicazione del revisore in attività sulle quali dovrebbe, in seguito, esercitare le funzioni di controllo, ossia la realizzazione dell'ipotesi di auto-riesame idonea a determinare l'incompatibilità alla carica, vada intesa come sussistente anche quando riguardi un socio o associato del revisore stesso (cfr. Cass. civ., sez. I, sent. n. 9392/2015, cit.). Le stesse "Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate" già chiamate in causa in più punti evidenziano che la valutazione circa la compromissione dell'indipendenza del revisore considera le prestazioni aggiuntive rese al soggetto vigilato anche da un altro soggetto dello studio o della società tra professionisti alla quale il revisore appartiene.

Da quanto da ultimo esposto deriva l'irrelevanza degli elementi fattuali inerenti ai compiti del rag. XXX nell'ambito della società di appartenenza che il medesimo propone di dimostrare attraverso prove testimoniali, la richiesta della cui acquisizione deve pertanto essere

respinta.

2.4 Le considerazioni sinora rappresentate delineano quindi un contesto in cui risulta comprovata la condizione di incompatibilità del rag. XXX che ha contraddistinto tutta la durata del suo mandato di revisore della XXX e in considerazione della quale va conseguentemente operata la qualificazione delle condotte degli odierni convenuti in termini di obiettiva antigiuridicità.

Violando chiaramente i basilari obblighi di correttezza nei confronti dell'Amministrazione precedente, lo stesso rag. XXX, nell'ambito di entrambe le procedure che hanno condotto prima alla nomina per il triennio 2018/2021 e poi alla sua conferma per il triennio 2021/2024, ha anzitutto attestato, mediante dichiarazioni scritte rilasciate in data 24.4.2018 e 31.3.2021 ai sensi degli artt. 46 e 47 del d.P.R. n. 445/2000, l'insussistenza di cause di incompatibilità, ineleggibilità, impedimento e conflitto di interesse rispetto alla carica, ovvero una situazione che, come detto sopra, non corrispondeva a verità. Al riguardo va anche ricordato, in tema di autocertificazioni, l'art. 75 del d.P.R. n. 445/2000, che prevede espressamente la decadenza dai benefici eventualmente conseguiti a seguito di un provvedimento amministrativo istruito ed emesso sulla base di una dichiarazione non veritiera.

Inoltre, l'omissione da parte del medesimo di qualsiasi previa comunicazione circa la sua posizione di vicepresidente del C.d.A. di XXX si rivela altresì in palese contrasto con le disposizioni in tema di trasparenza enunciate, in coerenza con l'art. 2400, ultimo comma,

cod. civ., nel punto 1.2 delle predette “Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate”, le quali si ritengono applicabili anche alla fattispecie in esame in quanto espressione di principi afferenti lo svolgimento in generale del ruolo di

revisore contabile e che impongono al medesimo di rendere noti agli organi preposti all’affidamento dell’incarico, non oltre l’atto di nomina, gli incarichi di amministrazione e controllo ricoperti presso altre società, tra cui quello di componente del C.d.A. di società di capitali.

In ogni caso, la condotta illecita del convenuto in questione si è manifestata anche con la stessa accettazione degli incarichi per cui sussisteva la sua incompatibilità, nonché, in corso di mandato, con la mancata adozione delle misure di salvaguardia della propria indipendenza che le suddette norme di auto-comportamento per i revisori raccomandano in alternativa alla doverosa rinuncia agli incarichi stessi e che il convenuto non ha attivato nemmeno a seguito della sua partecipazione alla seduta del Collegio dei revisori appositamente convocata per esprimere un parere richiesto dall’Ente controllato proprio sulla questione relativa alla sua situazione di incompatibilità.

Al dott. XXX deve essere contestato di avere emesso, nell’esercizio della sua funzione di Responsabile del servizio finanziario e previo espletamento delle istruttorie procedurali relative alla nomina e alla conferma del rag. XXX quale Presidente del Collegio dei revisori, il parere di regolarità tecnica e contabile di cui all’art. 49 TUEL sulle relative proposte di deliberazioni presentate al Consiglio Provinciale, senza che invece ne ricorressero i presupposti di legittimità stante la

ridetta incompatibilità del suddetto professionista, in tal modo inducendo in errore l'organo consiliare al quale competeva l'onere di tale verifica in base all'art. 5, comma 4, D.M. n. 23/2012.

2.5 Nessun dubbio può sorgere riguardo all'individuazione del nesso di causalità tra le riferite condotte dei convenuti, che hanno concorso a determinare la mancata emersione della evidenziata causa di ineleggibilità e incompatibilità del professionista, e l'evento lesivo per la XXX costituito dalla effettiva assunzione e svolgimento del mandato di Presidente del Collegio dei revisori in difetto delle condizioni di indipendenza e obiettività necessarie per il corretto e proficuo assolvimento delle funzioni e dei compiti assegnati dalla legge a tale organo. A tale situazione si ricollega, poi, quale conseguenza diretta, certa e prevedibile *ex ante*, l'effetto pregiudizievole per le casse dell'Amministrazione consistente nell'esborso dei compensi a favore del rag. XXX a fronte della prestazione dei servizi in mancanza dei requisiti necessari.

2.6 Il danno erariale è appunto rappresentato dalla suddetta spesa sostenuta dalla XXX per assicurare l'esercizio dell'importante funzione di Presidente del Collegio dei revisori dell'Ente, spesa che si qualifica in termini di inutilità rispetto alla finalità perseguite in ragione di elementi di valutazione sostanzialmente già esposti.

Ed invero, tenuto conto della considerata *ratio* delle disposizioni normative in questione, si osserva che la contemporanea presenza del vincolo stabile di collaborazione determinato dall'ulteriore rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita instaurato con l'Ente vigilato, privando il rag. XXX della prescritta condizione di

indipendenza, ha comportato che l'intera attività di revisione è stata incontestabilmente compiuta senza le garanzie di obiettività ed imparzialità in funzione delle quali l'ordinamento prevede la stessa costituzione dell'organo di revisione contabile degli enti locali mediante il ricorso a professionalità esterne specificamente remunerate. Nella fattispecie, pertanto, analogamente a quanto riconosciuto dalla giurisprudenza contabile per le ipotesi concernenti la previsione di titoli professionali o di servizio per incarichi o impegni pubblici, il possesso del requisito dell'indipendenza si pone come necessaria premessa per l'utile svolgimento dell'attività del revisore, sicché la sua assenza determina integralmente il venir meno del sinallagma tra prestazione e retribuzione con conseguente emersione del danno erariale in corrispondenza degli emolumenti erogati senza una causa giustificativa concreta.

Anche riguardo al tema in esame, le obiezioni mosse dai convenuti risultano infondate.

Inconferente è il richiamo alla giurisprudenza contabile che, con riguardo alle ipotesi di svolgimento di attività extraistituzionali incompatibili col rapporto di pubblico impiego, esclude che possa configurarsi un danno erariale *in re ipsa* da lesione del rapporto sinallagmatico sulla sola scorta della violazione di una norma di legge e obbliga quindi la Procura contabile, ai fini dell'imputazione di una responsabilità risarcitoria, a fornire prova concreta delle ripercussioni negative prodotte dalla condotta illegittima sull'espletamento delle prestazioni lavorative di competenza.

In quel caso, infatti, si tratta della diversa fattispecie in cui le attività ulteriori sono compiute dal pubblico dipendente esternamente alla Amministrazione di appartenenza, ponendosi in contrasto con norme che sono poste a presidio del principio costituzionale dell'esclusività del rapporto di pubblico impiego (art. 98 Cost.) e che hanno come principali finalità quella di assicurare che le energie lavorative del lavoratore siano riservate al solo vantaggio dell'ufficio di assegnazione e non siano distolte a beneficio di altri impegni lavorativi o di interesse economico (Cass. civ. sez. lav., sent. n. 31277/2019) e anche quella di preservare il prestigio della Pubblica Amministrazione e della funzione amministrativa (in ipotesi suscettibile di essere compromesso, ad esempio, qualora il pubblico dipendente sfrutti tale sua posizione per ottenere l'attribuzione di ulteriori incarichi presso altri soggetti).

In tale contesto non viene quindi in rilievo un problema di carenza dei requisiti necessari per lo svolgimento del pubblico impiego, come invece avviene per il revisore degli enti locali laddove il presupposto della sua indipendenza costituisce, secondo la valutazione predeterminata del legislatore, una condizione imprescindibile per l'utile assolvimento dell'incarico la cui mancanza, per effetto della coesistenza di un ulteriore rapporto continuativo di consulenza o di opera professionale retribuita con lo stesso Ente vigilato, comporta la decadenza dal medesimo, peraltro secondo le modalità perentorie che verranno di seguito precisate. A tale ultima tipologia di fattispecie non sono pertanto trasponibili i canoni di giudizio elaborati in riferimento alle ipotesi di incompatibilità per i dipendenti pubblici, quanto piuttosto quelli

accennati relativi, in generale, ai casi di difetto dei requisiti, professionali o di altro genere, obbligatoriamente richiesti per poter accedere ad un impiego o incarico presso pubbliche amministrazioni.

Da respingere, anche sulla base delle precedenti osservazioni, è altresì l'eccezione che fa leva sull'applicabilità del principio della "*compensatio lucri cum damno*" in relazione all'art. 2126 cod. civ., la quale, peraltro, viene opposta dai convenuti assumendo l'errato presupposto per cui l'attività del Collegio dei revisori della XXX sarebbe da considerare pienamente legittima anche se venisse riconosciuta la mancanza di legittimazione del relativo Presidente, posto che l'organo avrebbe sempre agito in composizione plenaria e all'unanimità.

Al riguardo, la giurisprudenza ha infatti affermato che, in presenza di situazioni di incompatibilità ipotizzate dall'art. 2399 cod. civ., applicabile alla fattispecie in esame in ragione del richiamo effettuato dall'art. 236 TUEL, la decadenza del revisore dall'incarico opera di diritto, in modo automatico (cfr. Cass. civ. sez. I, sent. n. 2009/1982) e che la decadenza di uno dei componenti del collegio si risolve in un difetto di regolarità nella costituzione dell'organo e, di riflesso, in una ragione di illegittimità degli atti da esso compiuti; ciò anche in conseguenza della già ricordata inapplicabilità in materia della c.d. "prova di resistenza" (cfr. Cass. civ. sez. I, sent. n. 11554/2008 cit.).

La fondamentale importanza del requisito dell'indipendenza del revisore e la gravità del *vulnus* creato dalla sua compromissione, desumibili in generale dalla automaticità della decadenza dalla carica e dei conseguenti effetti sul piano della validità degli atti dell'organo

collegiale, unitamente al già considerato rilievo per cui l'assenza delle necessarie condizioni di obiettività ed imparzialità hanno reso inutile, sin dall'inizio e per tutta la durata del mandato, l'intera attività di revisione del rag. XXX, fanno sì che nella fattispecie nessun vantaggio per la XXX può essere riscontrato come conseguenza dei comportamenti dei convenuti e può dai medesimi essere invocato per dimostrare l'inesistente produzione di un danno erariale.

Inconferente è poi il richiamo operato all'art. 2126 cod. civ. posto che la norma si riferisce alla diversa fattispecie del rapporto di lavoro subordinato qui non in causa e che, in ogni caso, sussiste l'impossibilità giuridica di ipotizzare una *utilitas* della prestazione resa da soggetto incompatibile geneticamente con l'esercizio della funzione (cfr. Sez. giur. Trentino Alto Adige/Südtirol – Sede di Trento, sent. n. 12/2023).

2.7 Nel presente giudizio, per poter procedere alla quantificazione del danno erariale complessivamente risarcibile e dell'ammontare di danno rispettivamente imputabile a ciascuno dei convenuti, occorre preliminarmente definire il profilo psicologico che ha contraddistinto le relative condotte.

Al riguardo, si ritiene di ravvisare, in entrambi i casi e con le dovute precisazioni, un'inescusabile negligenza tale da integrare l'elemento soggettivo della colpa grave, determinata dall'aver del tutto ingiustificatamente ignorato di considerare e applicare, in rapporto alla specificità della situazione concreta, i sopra evidenziati principi e norme posti a presidio del corretto conferimento degli incarichi di revisore degli enti locali e del corretto e proficuo svolgimento dell'attività di revisione

economico-finanziaria, dovendo peraltro necessariamente prevedere le conseguenze che ne sarebbero derivate in termini di danno erariale arrecato. Da parte di entrambi i convenuti, inoltre, era assolutamente legittimo attendersi un comportamento conforme ai predetti canoni di legittimità.

Al rag. XXX, in particolare, va anzitutto contestato di aver accettato il mandato di Presidente del Collegio dei revisori della XXX senza previamente manifestare espressamente l'esistenza del pregresso rapporto negoziale tra lo studio professionale cui apparteneva e il suddetto Ente, omettendo persino, in modo gravemente colpevole, di fare un minimo cenno a tale situazione nelle dichiarazioni di disponibilità all'assunzione e poi alla conferma dell'incarico stesso, rilasciate ai sensi dell'artt. 46 e 47 del d.P.R. n. 445/2000. Eppure, che tale situazione costituisse una causa di ineleggibilità e incompatibilità secondo il combinato disposto di cui all'art. 236 TUEL e all'art. 2399 cod. civ. avrebbe dovuto essere ben evidente al professionista, dovendo essere ad esso altrettanto chiaro, tenuto conto del suo grado di istruzione e formazione e soprattutto del livello di specifica esperienza professionale maturato, che proprio i principi enunciati dalla giurisprudenza richiamata all'atto della costituzione in giudizio dei convenuti e le indicazioni provenienti dalle disposizioni dell'ordine professionale di appartenenza e dalle altre fonti regolatrici di riferimento dovevano essere intesi nel senso in questa sede riportato e non in quello artatamente proposto dalla difesa dei convenuti stessi che mira ad attribuire esclusiva rilevanza alla condizione di

indipendenza finanziaria del revisore.

Senz'altro ulteriore indice di grave colpevolezza del convenuto in questione è poi l'omessa previa comunicazione all'Amministrazione precedente circa la sua posizione di vicepresidente del C.d.A. di XXX posto che il relativo obbligo deriva senza alcun margine di dubbio dalle già richiamate disposizioni sulla trasparenza nel procedimento di assegnazione dell'incarico di revisore e considerato che l'immediata conoscibilità di tale circostanza avrebbe potuto consentire all'Amministrazione stessa di tempestivamente accertarne l'effetto ostativo all'assunzione del mandato. L'espressa menzione della denominazione della società di appartenenza è stata peraltro evitata anche nel *curriculum vitae* dal medesimo presentato in allegato alla suddetta dichiarazione di disponibilità del 31.3.2021.

Analoga valutazione è infine da riservarsi alla partecipazione del professionista nella sua veste di Presidente alla seduta del Collegio dei revisori convocata per trattare della questione della sua incompatibilità, posto che, anche in questo caso, in base all'art. 6-bis, l. n. 241/1990 egli avrebbe incontestabilmente dovuto astenersi in ragione del conflitto di interessi esistente sull'oggetto della determinazione da assumere, anche per evitare qualsiasi possibilità di condizionamento degli altri componenti.

Quanto al dott. XXX, può in effetti ammettersi che, nella sua veste di responsabile di servizio competente in ordine al parere preventivo di regolarità tecnica, egli abbia inizialmente fatto legittimo affidamento sulla veridicità della dichiarazione di assenza di cause di incompatibilità e ineleggibilità rilasciata dal rag. XXX il 24.4.2018

prima della nomina originaria a revisore avvenuta con deliberazione consiliare n. 17 del 22.05.2018. Ciò tanto più che, come detto, l'appartenenza del medesimo alla società XXX non traspariva in alcun modo dalla documentazione presentata nell'ambito di quel procedimento. È vero che il nominativo del rag. XXX e il suo legame con detta società erano già precedentemente emersi nella documentazione esaminata dallo stesso dirigente responsabile oggi convenuto ai fini dell'affidamento dei servizi fiscali della XXX disposto con Determinazione n. 195 del 26.02.2018, nella quale appunto era compresa, tra i tanti atti e informazioni, anche l'indicazione della relativa carica di vicepresidente del C.d.A. e la relativa dichiarazione di assenza di motivi di esclusione alla procedura di cui all'art. 80, comma 3, d.lgs. n. 50/2016. Tuttavia, il fatto che, a circa tre mesi di distanza, nell'ambito del procedimento di nomina del professionista a revisore della stessa Provincia e all'atto della emissione del parere di regolarità tecnica di competenza, lo stesso dirigente provinciale non abbia ricordato la suddetta circostanza o non si sia prima ancora dotato di un sistema di raccolta dati che agevolasse un tale riscontro, può essere configurato tutt'al più come indice di colpa lieve ma certamente non grave, considerato anche che, come risulta affermato negli atti difensivi del professionista convenuto e non contestato, questi non avrebbe mai svolto operativamente i servizi fiscali e di consulenza affidati dalla Provincia alla XXX (in quanto assegnati esclusivamente ad altro membro dello studio professionale).

Lo scenario oggetto di valutazione muta radicalmente dopo che, con

Determinazione n. 81 dell'1.02.2019, il dott. XXX disponeva l'affidamento di servizi fiscali e di consulenza alla società XXX anche per il 2019, evidentemente previo doveroso esame della relativa documentazione istruttoria, nell'ambito della quale compariva di nuovo nelle stesse forme il nome del rag. XXX e il suo ruolo all'interno della società affidataria. A quel punto, infatti, la sussistenza della condizione di incompatibilità rispetto alla carica di Presidente del Collegio dei Revisori della Provincia emergeva chiaramente *per tabulas* all'attenzione del dirigente oggi convenuto, o, quantomeno, è lecito attendersi che venisse rilevata dal medesimo, valendo per esso le stesse osservazioni svolte per il rag. XXX in ordine al livello di studio ed esperienza professionale in rapporto alla comprensione della disciplina applicabile in materia. Al medesimo, allora, non può non essere addebitata la grave negligenza consistente nel non essersi prontamente attivato, eventualmente anche mediante segnalazione ad altri organi competenti, per far cessare detta situazione e le conseguenze pregiudizievoli che ne derivavano anche sul piano erariale, iniziativa che poi veniva assunta soltanto nell'anno 2022 inoltrato ad opera del Segretario generale e del subentrato Dirigente del Settore finanziario della Provincia.

3. Tenuto conto degli evidenziati connotati soggettivi delle condotte dei convenuti e dello sviluppo temporale degli accadimenti osservati, ai fini che qui interessa viene dunque in rilievo l'articolo 21, comma 2, del decreto-legge 16 luglio 2020, n. 76, convertito, dalla legge 11 settembre 2020, n. 120, il quale così recita: "*Limitatamente ai fatti commessi dalla*

data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 dicembre 2024, la responsabilità dei soggetti sottoposti alla giurisdizione della Corte dei conti in materia di contabilità pubblica per l'azione di responsabilità di cui all' articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20, è limitata ai casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta. La limitazione di responsabilità prevista dal primo periodo non si applica per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente”.

La norma, che si colloca nell’ambito di una serie di misure legislative eccezionali espressamente finalizzate alla gestione e al superamento dell’emergenza provocata dalla pandemia da Covid 19, introduce un esonero generalizzato da responsabilità amministrativa per tutti i soggetti che provocano un danno erariale mediante condotte commissive gravemente colpose tenute nel periodo compreso tra la data della sua entrata in vigore, ovvero il 17 luglio 2020, e un termine finale che attualmente risulta prorogato fino al 30 dicembre 2024.

Con riferimento alla fattispecie in esame, tale previsione di certo non impedisce l’imputazione a carico degli odierni convenuti del pregiudizio economico subito dalla XXX per i compensi pagati al rag. XXX a seguito della nomina a Presidente del Collegio dei revisori dell’Ente per il triennio 2018-2021, disposta con deliberazione consiliare n. 17 del 22.5.2018 nonostante la sua acclarata incompatibilità. Di contro, la sua applicazione comporterebbe l’impossibilità di chiamare a rispondere i medesimi convenuti del danno erariale concernente l’analogha spesa sostenuta per lo svolgimento dello

stesso incarico nel triennio 2021-2024, posto che le rispettive condotte attive gravemente colpose (in estrema sintesi, rispettivamente, di accettazione ed espletamento del mandato nonostante la causa di incompatibilità e di emissione del parere di regolarità tecnica della proposta deliberativa di nomina), che hanno determinato l'evento lesivo rappresentato dalla conferma dell'incarico al professionista incompatibile disposta con deliberazione consiliare n. 28 del 17.6.2021, sono tutte successive alla predetta data del 17.7.2020.

In merito alla disposizione in parola, tuttavia, risulta allo stato ancora pendente dinanzi alla Corte costituzionale un giudizio concernente la questione di legittimità costituzionale sollevata da altra sezione giurisdizionale di questa Corte (cfr. Sez. giur. Campania, ord. n. 228/2023) con riferimento alla parte in cui, appunto, prevede che, dal periodo della entrata in vigore del decreto-legge in cui è contenuta, l'azione di responsabilità di cui all'articolo 1 della legge 14 gennaio 1994, n. 20 sia limitata ai soli casi in cui la produzione del danno conseguente alla condotta del soggetto agente è da lui dolosamente voluta e che tale limitazione di responsabilità non si applichi solo per i danni cagionati da omissione o inerzia del soggetto agente.

Emerge allora con tutta evidenza il nesso di pregiudizialità esistente tra la risoluzione della considerata questione di costituzionalità dell'art. 21, comma 2, d.l. n. 76/2020 e la decisione del caso concreto sulla parte della domanda giudiziale oggetto del presente giudizio riferibile specificamente agli esaminati (e poco sopra di nuovo cennati) comportamenti attivi gravemente colposi manifestatisi nel periodo di

vigenza della norma, ferma restando, invece, la possibilità di pronunciarsi sulle condotte illecite precedenti.

Nella situazione così delineata, questo Collegio ritiene quindi, in conformità all'art. 102, comma 6, lett. d), c.g.c., di poter decidere con la presente sentenza il merito concernente gli eventi lesivi prodottisi in conseguenza di condotte antigiuridiche risalenti ad epoca anteriore al 17.7.2020, nonché di disporre con separato provvedimento il rinvio della trattazione delle questioni la cui decisione è condizionata dalla definizione della cennata questione di legittimità costituzionale.

4. Il danno erariale complessivamente risarcibile già accertabile in questa fase del giudizio corrisponde quindi all'ammontare della spesa sostenuta dalla XXX per l'erogazione al rag. XXX dei compensi per lo svolgimento del mandato di Presidente del Collegio dei revisori nel triennio 2018-2021, ovvero, più precisamente, fino al 16 giugno 2021, giorno antecedente alla decorrenza dell'analogo incarico affidato per il successivo triennio 2021-2024 con deliberazione consiliare n. 28 del 17.6.2021.

Il dato in questione è determinato dalla sommatoria degli importi pagati con i mandati n. 4905 del 13.11.2018 (euro 10.791,03), n. 411 del 28.01.2019 (euro 6.865,99), n. 4528 del 05.12.2019 (euro 30.196,76), n. 1558 del 05.05.2020 (euro 9.222,98), n. 2417 del 04.08.2020 (euro 9.112,52), n. 3381 del 22.10.2020 (euro 9.196,63), n. 572 del 05.02.2020 (euro 9.112,52), n. 1731 del 26.04.2021 (euro 9.112,52) e di quota parte dell'importo pagato per il periodo 1.4.2021-30.6.2021 con mandato n. 3322 del 13.09.2021 ($9.112,52 : 91 \text{ giorni} \times 77 \text{ giorni} = \text{euro}$

7.710,59), per un totale di euro 101.321,54.

Questo Collegio condivide la ripartizione *pro quota* dell'imputazione di tale danno in parti uguali a ciascuno degli odierni convenuti, avendo le relative condotte concorso con pari apporto causale alla verifica dell'evento dannoso, ossia il dott. XXX con la favorevole istruzione del procedimento di individuazione del Presidente del Collegio dei revisori in assenza dei requisiti di legge e l'emissione del parere di regolarità tecnica sul relativo provvedimento di nomina, e il rag. XXX con il supporto fornito all'esito in tal senso della suddetta istruttoria procedimentale mediante la dichiarazione di insussistenza di cause di ineleggibilità e situazioni di conflitto di interesse e l'accettazione dell'incarico nonostante l'esistenza del grave *vulnus* all'indipendenza dell'attività di revisione.

Da ciò consegue che al rag. XXX debba essere addebitata la responsabilità per un danno erariale pari a euro 50.660,77 (101.321,54 : 2).

Relativamente al dott. XXX, la corrispondente quota deve essere ridotta in ragione della frazione di danno prodottasi fino all'1.2.2019 come conseguenza della sua condotta solo lievemente colposa. Non possono quindi essere poste a suo carico anzitutto le quote (pari al 50 per cento) al medesimo riferibili dei mandati n. 4905 del 13.11.2018 (10.791,03 : 2 = euro 5.395,51) e n. 411 del 28.01.2019 (euro 6.865,99 . 2 = euro 3.432,99), relativi allo svolgimento dell'incarico nell'anno 2018. Avendo riguardo al mandato n. 4528 del 05.12.2019 con cui è stata liquidata la parcella n. 584 del 20.11.2019, la quota (pari

interessi legali, decorrenti dal deposito della presente sentenza e fino al soddisfo.

6. Le spese di lite seguono la soccombenza e sono liquidate in favore dell'Erario come da dispositivo.

PER QUESTI MOTIVI

La Corte dei conti, Sezione giurisdizionale regionale per la Toscana, non definitivamente pronunciando con riferimento al giudizio iscritto al n. 62928 del registro di segreteria, in parziale accoglimento della domanda proposta dalla Procura regionale:

- condanna il **rag. XXX** al pagamento in favore della XXX della somma di **euro 50.660,77**, da incrementarsi della rivalutazione monetaria e degli interessi legali nei termini di cui in motivazione;

- condanna il **dott. XXX** al pagamento in favore della XXX della somma di **euro 40.088,81**, da incrementarsi della rivalutazione monetaria e degli interessi legali nei termini di cui in motivazione.

Le spese di giudizio a favore dell'Erario seguono la soccombenza e sono liquidate, rispettivamente, in:

- **euro 212,88=** (diconsi euro duecentododici/88=) a carico del **rag. XXX**;

- **euro 212,88=** (diconsi euro duecentododici/88=) a carico del **dott. XXX**.

Manda alla Segreteria per gli adempimenti di rito.

Così deciso in Firenze, nelle camere di consiglio dell'8 giugno 2023 e

del 29 febbraio 2024.

L'estensore

Claudio Guerrini

Firmato digitalmente

Il Presidente

Leonardo Venturini

Firmato digitalmente

Depositata in Segreteria il 22/04/2024

Il Funzionario

Dott. Simonetta Agostini

Firmato digitalmente