

N. 02676/2014REG.PROV.COLL.
N. 08315/2013 REG.RIC.



R E P U B B L I C A I T A L I A N A

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

Il Consiglio di Stato

in sede giurisdizionale (Sezione Terza)

ha pronunciato la presente

SENTENZA

sul ricorso numero di registro generale 8315 del 2013, proposto da:

- Istituto Nazionale Revisori Legali,

in persona del presidente p.t.;

- Baresi Virgilio,

rappresentati e difesi dagli avv.ti Giovanni Cinque, Innocenzo Militerni e Massimo Militerni ed elettivamente domiciliati presso lo studio dell'avv. Andrea Riccio, in Roma, viale delle Milizie, 22,

contro

- il Ministero dell'Interno,

in persona del Ministro p.t.;

- - il Ministero dell'Economia e delle Finanze,

in persona del Ministro p.t.;

- il Ministero della Giustizia,

in persona del Ministro p.t.,

costituitisi in giudizio, *ex lege* rappresentati e difesi dall'Avvocatura Generale dello Stato e domiciliati presso gli uffici della stessa, in Roma, via dei Portoghesi, 12

nei confronti di

Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, in persona del legale rappresentante p.t., costituitosi in giudizio, rappresentato e difeso dall'avv.to Fabio Francario ed elettivamente domiciliato presso lo studio dello stesso, in Roma, via della Mercede, 11,

per la riforma

della sentenza del T.A.R. LAZIO – ROMA - SEZIONE I TER n. 03092/2013, resa tra le parti, concernente istituzione dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali.

Visto il ricorso, con i relativi allegati;

Visti gli atti di costituzione in giudizio delle Amministrazioni Statali e del Consiglio controinteressato;

Viste le memorie prodotte dalle parti a sostegno delle rispettive domande e difese;

Visti gli atti tutti della causa;

Data per letta, alla pubblica udienza del 20 marzo 2014, la relazione del Consigliere Salvatore Cacace;

Uditi, alla stessa udienza, l'avv. Giovanni Cinque per gli appellanti, l'avv. Agnese Soldani dello Stato per le Amministrazioni appellate e l'avv. Pietro Adami, in sostituzione dell'avv. Fabio Francario, per il controinteressato

Ritenuto e considerato in fatto e in diritto quanto segue:

Ritenuto e considerato in fatto e in diritto quanto segue.

FATTO

Gli odierni appellanti, nella rispettiva qualità di Ente rappresentativo a livello nazionale della professione di Revisore Legale e di soggetto iscritto nel Registro dei Revisori Legali, hanno chiesto al Tribunale Amministrativo Regionale per il Lazio, sede di Roma, con il ricorso originario e con successivi motivi aggiunti, l'annullamento:

- del decreto del Ministero dell'interno 15 febbraio 2012, n. 23, Regolamento adottato in attuazione dell'art. 16, comma 25, del d.l. 13.08.2011 n. 138, convertito con modificazioni dalla legge 14.09.2011 n. 148, recante l' "Istituzione dell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali e modalità di scelta dell'organo di revisione economico finanziario", pubblicato sulla G.U. del 20 marzo 2012 n. 67 nelle parti in cui consente l'inserimento nel suddetto elenco anche a soggetti iscritti all'Albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili che non siano contemporaneamente iscritti nel registro dei revisori contabili;
- della circolare FL 7/2012 n. 0005424 del 05.04.2012 del Ministero dell'Interno - Dipartimento per gli affari interni e territoriali - relativa alla attuazione del D.M. 15.02.2012 e delle Linee Guida allegate;
- del decreto del 5 giugno 2012 del Direttore della direzione centrale della finanza locale, recante "Modalità e termini per la presentazione delle domande di inserimento nell'elenco dei revisori dei conti degli

enti locali per la fase di prima applicazione del decreto del Ministro dell'Interno 15 febbraio 2012, n. 23", con il quale è stato approvato l'unito Avviso per la presentazione delle domande di inserimento nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali appartenenti alle regioni a statuto ordinario in fase di prima applicazione del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'interno 15 febbraio 2012, n. 23, dal quale verranno estratti i nominativi fino alla data del 28 febbraio 2013;

- dell'avviso pubblico per la presentazione delle domande per l'inserimento nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali per la fase di prima applicazione del decreto del Ministro dell'interno 15 febbraio 2012 n. 23, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana il 15 giugno 2012 n. 46;

- nonché di ogni altro atto connesso, conseguente e presupposto, ivi compreso, ove occorrer possa, il Manuale Utente per la domanda di iscrizione nell'Elenco Revisori degli Enti Locali pubblicato sul sito del Ministero dell'interno ed il tutorial audiovisivo anch'esso pubblicato sul sito del Ministero dell'interno.

Il T.A.R. ha respinto l'impugnativa.

A fronte, invero, del lamentato contrasto tra le disposizioni contenute nel D.M. n. 23 del 15.2.2012 e nella presupposta normativa di cui all'art. 16, comma 25, del D.L. n. 138/2011 (nella parte in cui ammettono anche gli iscritti all'ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nell'elenco da cui estrarre il nominativo per la nomina dei revisori dei conti negli enti locali) con le ulteriori

disposizioni di rango comunitario e nazionale in materia di revisione legale contenute nel decreto legislativo n. 39/2010 e nella direttiva comunitaria n. 2006/43/CE, nonché con i principi di cui agli artt. 3, 10, 11 e 97 della Costituzione, il Giudice di primo grado ne ha ritenuto l'insussistenza, osservando:

- che il dato normativo (secondo cui nell' elenco dei revisori degli enti locali possono essere iscritti non solo i soggetti iscritti, a livello regionale, nel registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo n. 39/2010, bensì anche coloro che siano iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili) “si pone in continuità con le specifiche disposizioni contenute in materia di disciplina di revisione degli enti locali nel T.U.E.L. agli artt. 234 e ss.”;
- che la funzione di revisore dei conti presso gli enti locali, stante le attribuzioni conferite al collegio od al singolo revisore dall'art. 239 del D. Lgs. n. 267/2000, “presenta proprie peculiarità e specificità connesse soprattutto alla natura pubblica dei soggetti presso i quali la funzione medesima è esercitata, che trasmette al soggetto che la esercita la qualità di incaricato di pubblico servizio e che comprova l'ampiezza e la complessità dei compiti ad essa correlati, caratterizzati dalla cura dell'interesse pubblico e dal rispetto dei vincoli di contabilità pubblica stabiliti dalla normativa statale”;
- “che la normativa di cui parte ricorrente pretende esclusiva applicazione, introdotta con il decreto legislativo n. 39/2010, afferisce, in particolare, allo svolgimento delle funzioni di revisore contabile presso i soggetti di diritto privato, nonché enti di interesse

pubblico, e non anche espressamente presso enti locali, per i quali, invece, il legislatore delegato, in ragione della diversa natura ed ambito di attività, ha coerentemente stabilito una specifica ed autonoma previsione legislativa di rango primario la quale, riferendosi ad un diverso settore d'applicazione è per questo, soggetto a regole specifiche, rispetto a quello disciplinato dal decreto legislativo n. 39/2010”.

Per l'annullamento di detta pronuncia propongono appello a questo Consiglio di Stato gli originarii ricorrenti, formulando un unico, articolato, motivo, illustrato anche da memoria, con richiesta in via subordinata di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea ex art. 267 TFUE o di rimessione alla Corte costituzionale della questione di legittimità costituzionale dell'art. 16, comma 25, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella legge 14 settembre 2011, n. 148.

Si sono costituiti in giudizio, per resistere, il Ministero dell'Interno, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ed il Ministero della Giustizia, nonché il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili.

Il Ministero dell'Interno ed il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti hanno svolto attività difensiva, ciascuno con puntuale memoria di controdeduzioni.

La causa è stata chiamata e trattenuta in decisione alla udienza pubblica del 20 marzo 2014.

DIRITTO

1. – Con unico, articolato, motivo gli appellanti denunciano vizi motivazionali e di contrasto con le fonti comunitarie e con la Carta costituzionale in ordine all'interpretazione del disposto dell'art. 16, comma 25, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella legge 14 settembre 2011, n. 148 (di cui la disciplina regolamentare oggetto del giudizio costituisce applicazione), accolta dal Giudice di primo grado.

Sostengono l'assenza di qualsivoglia peculiarità della revisione legale "pubblica" rispetto al titolo professionale di "revisore legale" riservato ai soggetti iscritti nel registro istituito ai sensi dell'art. 2, comma 1, del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e che la pretesa distinzione, affermata dal T.A.R., tra revisione legale pubblica e revisione legale privata finirebbe per ripercuotersi negativamente sulle garanzie di indipendenza ed imparzialità dell'organo di revisione.

Aggiungono la tesi dell'impossibilità di sostenere l'equipollenza tra le figure del revisore e del commercialista ed argomentano circa il carattere anacronistico, e non rispondente al canone della ragionevolezza e della salvaguardia dell'interesse pubblico alla funzionalità ed efficacia dell'organismo di revisione contabile degli enti locali, delle disposizioni che recano l'automatica equiparazione di dette due categorie professionali ai fini della composizione dell'organismo in questione.

2. – Le critiche svolte sono, ad avviso del Collegio, infondate, risultando le disposizioni che includono i soggetti iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili tra quelli abilitati

all'iscrizione nell'elenco di cui all'art. 16, comma 25, cit., pienamente coerenti con la disciplina comunitaria e nazionale, anche costituzionale, di riferimento.

Occorre invero muovere dalla considerazione che non si può dire affatto che la norma citata (secondo il cui primo periodo “a decorrere dal primo rinnovo dell'organo di revisione successivo alla data di entrata in vigore del presente decreto, i revisori dei conti degli enti locali sono scelti mediante estrazione da un elenco nel quale possono essere inseriti, a richiesta, i soggetti iscritti, a livello regionale, nel Registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, nonché gli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili”) violi il diritto all'esercizio dell'attività professionale di “revisore legale” (di nuova regolamentazione ad opera del

D. Lgs. 27-1-2010, 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”) esclusivamente da parte dei soggetti iscritti nel relativo registro (istituito ai sensi dell'art. 2, comma 1, del citato d. lgs. n. 39) previo superamento di un esame diretto all'accertamento dell'idoneità professionale (art. 4 dello stesso d. lgs. n. 39).

L'attività di revisione contabile negli enti locali, così come del resto tutta l'attività di revisione contabile “pubblica”, non rientra in realtà nel campo di applicazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle

revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, tra le quali, “allo stato attuale la quarta direttiva 78/660/CEE del Consiglio, del 25 luglio 1978, relativa ai conti annuali di taluni tipi di società , la settima direttiva 83/349/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1983, relativa ai conti consolidati , la direttiva 86/635/CEE del Consiglio, dell'8 dicembre 1986, relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari , e la direttiva 91/674/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1991, relativa ai conti annuali e ai conti consolidati delle imprese di assicurazione” (trattasi di direttive modificate sì con la direttiva n. 2006/43/CE in argomento, ma non quanto all'ambito dei soggetti tenuti a tali conti e dunque alla relativa revisione contabile: V. Considerando n. 1 e n. 33 della direttiva stessa); né le Pubbliche Amministrazioni sono del resto annoverabili tra gli “enti di interesse pubblico”, di cui al punto 13) del par. 1 dell'art. 2 della Direttiva (si tratta de “gli enti disciplinati dal diritto di uno Stato membro i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato di uno Stato membro ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, punto 14), della direttiva 2004/39/CE, gli enti creditizi quali definiti nell'articolo 1, punto 1), della direttiva 2000/12/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 marzo 2000, relativa all'accesso all'attività degli enti creditizi ed al suo esercizio , e le imprese di assicurazione ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 91/674/CEE”), ch'è qualificazione che non risulta nemmeno loro attribuita dalla legislazione nazionale di recepimento (v. art. 16, comma 1, secondo periodo, del D. Lgs. 27-1-

2010, n. 39, secondo cui “sono enti di interesse pubblico: a) le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell’Unione europea e quelle che hanno richiesto tale ammissione alla negoziazione; b) le banche; c) le imprese di assicurazione di cui all’ articolo 1, comma 1, lettera u), del codice delle assicurazioni private; d) le imprese di riassicurazione di cui all’ articolo 1, comma 1, lettera cc), del codice delle assicurazioni private, con sede legale in Italia, e le sedi secondarie in Italia delle imprese di riassicurazione extracomunitarie di cui all’ articolo 1, comma 1, lettera cc-ter), del codice delle assicurazioni private; e) le società emittenti strumenti finanziari, che, ancorché non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante; f) le società di gestione dei mercati regolamentati; g) le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia; h) le società di gestione accentrata di strumenti finanziari; i) le società di intermediazione mobiliare; l) le società di gestione del risparmio; m) le società di investimento a capitale variabile; n) gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE; o) gli istituti di moneta elettronica; p) gli intermediari finanziari di cui all’ articolo 107 del TUB”).

Ciò posto, se l’attività di revisione contabile pubblica non rientra nel concetto di “revisione legale” di cui alla indicata normativa comunitaria e nazionale attuativa e se conseguentemente all’esercizio della prima non sono riferibili i requisiti da quest’ultimo corpus stabiliti, ne deriva che la disciplina di cui si discute, contestata nella parte in cui ammette all’iscrizione nell’elenco da predisporre per la

sceita dei revisori dei conti degli enti locali oltre ai “soggetti iscritti, a livello regionale, nel Registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39” anche “gli iscritti all'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili” (i secondi, dunque, a prescindere dal possesso della qualifica di revisore legale), non può affatto considerarsi in contrasto con la normativa comunitaria ed interna in materia di revisione legale; né la stessa vale certo a realizzare la lamentata equipollenza tra le due figure ai fini dell'esercizio di quest'ultima attività, dal momento che su di essa le norme oggetto del presente giudizio non incidono per nulla.

Né, ritiene il Collegio, queste, nel consentire lo svolgimento della funzione di revisione economico-finanziaria negli enti locali (oltre che ai revisori legali anche) ai dottori commercialisti, “peccano” in qualche modo di irragionevolezza o di incompatibilità con l'interesse pubblico alla salvaguardia della funzionalità ed efficacia dell'organo in questione, dal momento che:

- sotto il profilo delle garanzie di indipendenza, esse risultano assicurate dal sistema selettivo di scelta (“mediante estrazione”) dall'elenco previsto dalla fonte legislativa, che, unitamente alle “garanzie di status” previste dal Titolo VII del D. Lgs. n. 267/2000, consentono l'esercizio del controllo in questione in condizioni di assoluta imparzialità;
- sotto l'aspetto delle garanzie di professionalità, il possesso di una appropriata formazione ed esperienza professionale particolarmente tecnicistica e specializzata in materia di revisione dei conti degli enti

locali, che costituisce il presupposto primo per il corretto svolgimento dei controlli demandati dall'ordinamento all'organo di revisione economico-finanziaria, non può certo disconoscersi, almeno in astratto, in capo alla categoria professionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili, tenuto conto sia del campo delle conoscenze teoriche e pratiche necessarie per lo svolgimento di tale attività, sia del fatto ch'essa da oltre vent'anni (v. prima l'art. 57 della legge n. 142/1990 e poi l'art. 234 del d. lgs. n. 267/2000, quest'ultimo abrogato oggi tacitamente proprio per effetto della entrata in vigore della nuova, incompatibile, disciplina di cui qui si discute) assicura un adeguato serbatoio di competenze per l'esercizio di una funzione pubblicistica, sul quale il legislatore del 2011 è voluto intervenire solo per assicurare il principio della massima trasparenza dei criteri di scelta e per allontanare ogni possibile collegamento tra controllori (i revisori) e controllati (gli organi di amministrazione attiva dell'ente locale);

- sempre sotto l'aspetto della qualificazione dell'organo, non appare poi irrilevante la notazione che il legislatore abbia piuttosto inteso mirare, con le norme in questione, alla creazione di una specifica categoria dei Revisori dei conti negli enti locali (che viene a porsi, come opportunamente afferma nelle sue difese l'Amministrazione dell'Interno, quale tertium genus sia rispetto a quella dei revisori legali, sia rispetto a quella dei dottori commercialisti), come è reso evidente dal requisito aggiuntivo essenziale, richiesto agli iscritti nell'elenco de quo a prescindere dalla categoria di provenienza,

dell'adeguato livello di competenza professionale specifica nelle materie della contabilità pubblica e della gestione economico-finanziaria degli enti locali (v. la lett. c) del secondo periodo del comma 25 in considerazione), sì da connotare tale specifica categoria come quella in grado di garantire una base minima di conoscenze (comune alle due categorie di provenienza), cui va aggiunto un quid pluris di preparazione e professionalità di per sé estraneo ad entrambe;

- non è comparabile, ai fini dello scrutinio di ragionevolezza della norma, la coeva disposizione recata dall'art. 14 dello stesso D. L. n. 138/2011 (che alla lettera e) del comma 1 prevede che l'organo di revisione dei conti delle Regioni sia costituito esclusivamente da soggetti iscritti al registro dei revisori legali), alla luce delle particolari dimensioni del contesto demografico e finanziario all'interno del quale l'organo di controllo interno della Regione esercita la propria vigilanza (dimensioni certo non rinvenibili negli enti locali, anche di maggior rilievo), del numero assolutamente esiguo delle Regioni stesse rispetto a quello enorme degli enti locali (che ha conseguentemente e congruamente spinto il legislatore ad aumentare, in un'ottica di esaltazione del principio di trasparenza, il nòvero dei soggetti tra i quali effettuare poi la scelta mediante estrazione dei componenti dell'organo di revisione), nonché, infine, alla luce del riferimento discrezionalmente operato dal legislatore per le Regioni (e non per gli enti locali), in sede di nuova regolamentazione del Collegio dei revisori dei conti, ai principii contabili internazionali;

collegamento, questo, che trova agevole spiegazione nelle anzidette dimensioni, alla stregua delle quali si rivela più che plausibile un'ottica, quale quella logicamente assunta dal legislatore per le sole Regioni, di tendenziale armonizzazione dei principii generali valevoli per il controllo della finanza pubblica con i principii di revisione internazionale, che presiedono all'esercizio della revisione legale ai sensi del D. Lgs. n. 39/2010.

Alla stregua delle osservazioni che precedono la disciplina della composizione dell'organo di revisione economico-finanziaria degli enti locali, recata dall'art. 16, comma 25, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138, convertito con modificazioni nella legge 14 settembre 2011, n. 148, nonché dagli atti applicativi oggetto del presente giudizio, risulta immune dalle dedotte censure:

- sia di non conformità con la invocata normativa comunitaria, alla quale, come s'è detto, la disciplina qui all'esame è del tutto estranea; con il corollario ch'è da respingere la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia Europea ex art. 267 TFUE (cui secondo gli appellanti sarebbe da sottoporre il seguente quesito "Dica l'Ecc.ma Corte se gli artt. 1, 2, 3, 6, 7, 8, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 21, 22, 26, 32, 42, 44, 45, della direttiva 2006/43/CE del 17 maggio 2006, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE del Consiglio ed abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio, recanti la disciplina della revisione legale all'interno degli Stati membri dell'UE, debbano essere interpretati nel senso di ostare a che, secondo il diritto nazionale, la

revisione legale possa essere esercitata anche da soggetti non in possesso della qualifica di revisore legale e comunque non iscritti al registro dei revisori”), dal momento che l’attività di revisione contabile negli enti locali esula dal concetto e dall’ambito di applicazione della “revisione legale” di cui all’ordinamento comunitario, sì che viene a mancare lo stesso presupposto ch’è alla base del quesito proposto;

- sia di violazione degli artt. 3, 10, 11 e 97 Cost. da parte del ridetto comma 25 (con conseguente richiesta di rimessione alla Corte Costituzionale della relativa questione di legittimità costituzionale), alla luce della manifesta infondatezza, risultante dalle considerazioni tutte sopra svolte, della questione stessa sotto ogni suo profilo.

3. – L’appello va quindi respinto.

Le spese di questo grado del giudizio possono essere integralmente compensate fra le parti, viste la novità e particolarità della *res* controversa.

P.Q.M.

il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Sezione Terza), definitivamente pronunciando sul ricorso indicato in epigrafe, lo respinge e, per l’effetto, conferma, nei sensi di cui in motivazione, la sentenza impugnata.

Spese compensate.

Ordina che la presente decisione sia eseguita dall’Autorità amministrativa.

Così deciso in Roma, addì 20 marzo 2014, dal Consiglio di Stato in

sede giurisdizionale – Sezione Terza – riunito in Camera di consiglio
con l'intervento dei seguenti Magistrati:

Giuseppe Romeo, Presidente

Michele Corradino, Consigliere

Salvatore Cacace, Consigliere, Estensore

Vittorio Stelo, Consigliere

Roberto Capuzzi, Consigliere

L'ESTENSORE

IL PRESIDENTE

DEPOSITATA IN SEGRETERIA

Il 26/05/2014

IL SEGRETARIO

(Art. 89, co. 3, cod. proc. amm.)