

Rassegna stampa

Centro Studi C.N.I. - Guida al Diritto n.40 del 09/10/2010



UNIFICAZIONE ALBI

Guida Al Diritto	09/10/10 P. 91	Comuni: per entrare nei collegi dei revisori contabili nessuna distinzione tra ragionieri e commercialisti	1
------------------	----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---

Comuni: per entrare nei collegi dei revisori contabili nessuna distinzione tra ragionieri e commercialisti

Consiglio di Stato - Sezione V - Decisione 13 luglio-17 settembre 2010 n. 6964
(Presidente Piscitello; Relatore Saltelli; Cossa contro Murenu e altri)

LA MASSIMA

Enti locali - Collegio dei revisori - Composizione - Riparto - Ragionieri e commercialisti - Sopravvenuta irrilevanza. (Dlgs 267/2000, articolo 234)

A decorrere dal 1° gennaio 2008 la speciale disposizione contenuta nella lettera c), del comma 2, dell'articolo 234 del Dlgs 18 agosto 2000 n. 267, secondo cui uno dei tre componenti del collegio dei revisori debba essere scelto tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri non possa più trovare attuazione, essendo divenuta di fatto inapplicabile per effetto della soppressione dell'Ordine dei ragionieri e periti commerciali e della contestuale istituzione dell'Albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nella cui sezione A sono confluiti coloro che alla data del 31 dicembre 2007 erano iscritti nell'Albo dei ragionieri e periti commerciali. Pertanto, non trova più alcuna giustificazione la diversificazione tra le due predette figure professionali contenuta nell'articolo 234.

Fatto

1. Con delibera n. 82 del 29 settembre 2009 il Consiglio Comunale di Sassari, all'esito di regolare votazione, precisato che l'istituzione dell'Albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili di cui al D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, non comportava alcun diretto effetto, abrogativo o modificativo, sulla composizione del collegio dei revisori disciplinata dall'articolo 234 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, procedeva alla nomina dei componenti del collegio dei revisori nelle persone della dott.ssa Giuseppina Sanna (revisore contabile, presidente), del dott. Alessandro Sassu (dottore commercialista, componente) e del rag. Giovanni Francesco Angius (ragioniere, componente).

Essendo successivamente stata accertata una causa ostativa alla nomina di quest'ultimo, il Consiglio comunale di Sassari con la delibera n. 90 del 20 ottobre 2009 procedeva alla sua sostituzione e nominava, previo scorrimento della graduatoria dei candidati votati nella seduta del 29 settembre 2009, il rag. Salvatore Carlo Cossa, che risultava aver conseguito il maggior numero di voti quale ragioniere commercialista.

2. Il Tribunale amministrativo regionale per la Sardegna, sez. II, con la sentenza n. 177 del 15 febbraio 2010, assunta in forma semplificata nella

udienza in camera di consiglio fissata per l'esame della domanda cautelare, nella resistenza dell'intimata amministrazione comunale di Sassari e dei controinteressati signori Salvatore Carlo Cossa e Angelo Vittorio Cannas, ha accolto il ricorso proposto dal dott. Luigi Murenu (che nella votazione tenutasi nella riunione consiliare del 29 settembre 2009 aveva ottenuto in assoluto il maggior numero di voti dopo i dott. Sanna e Sassu) e, per l'effetto, ha annullato le citate deliberazioni consiliari n. 82 del 29 settembre 2009 e n. 90 del 20 ottobre 2009, ritenendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2008, non sussisteva più alcuna differenza tra dottori commercialisti e ragionieri in ragione dell'avvenuta istituzione dell'Albo unico di cui al D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 e che di conseguenza non trovava più alcuna giustificazione la diversificazione tra le due predette figure professionali contenuta nell'articolo 234 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267.

Il rag. Salvatore Carlo Cossa ha chiesto la riforma di tale sentenza, deducendo la falsa interpretazione e applicazione dell'articolo 78 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, in relazione all'articolo 234, commi 1 e 2, del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267: a suo avviso, le disposizioni ivi contenute non sarebbero state abrogate, né espressamente, né implicitamente, a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 28 giugno 2005,

n. 139, e in ogni caso la distinzione fra le due figure professionali del dottore commercialista e del ragioniere dovevano considerarsi ancora vigenti almeno fino al 31 dicembre 2006, data di scadenza del periodo transitorio previsto dalla legge istitutiva dell'Albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili.

Si sono costituiti in giudizio il sig. Angelo Vittorio Cannas, che ha insistito per l'accoglimento dell'appello, e il dott. Luigi Murenu che invece ne ha chiesto il rigetto.

3. Le parti hanno illustrato con apposita memoria le proprie rispettive tesi difensive.

All'udienza del 13 luglio 2010, dopo la rituale discussione, la causa è stata trattenuta in decisione.

Diritto

4. L'appello è infondato e deve essere respinto.

4.1. L'articolo 234 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli locali, approvato con D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, disciplinando la composizione dell'organo di revisione economico-finanziario, dopo aver stabilito al primo comma che il collegio dei revisori è composto di tre membri, al successivo secondo comma ha previsto che uno di essi, chiamato anche a svolgere le funzioni di presidente del collegio, debba essere scelto dal registro dei revisori contabili; uno debba essere scelto tra gli iscritti nell'albo dei dottori commercialisti e uno debba essere scelto tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri.

È noto che, attraverso l'organo di revisione contabile il legislatore ha inteso garantire il corretto esercizio dell'attività amministrativa dell'ente per l'effettivo conseguimento degli obiettivi prefissati dalla legge e a tutela degli interessi della collettività, non solo e non tanto in funzione di un (mero) controllo interno a consuntivo della gestione, ma piuttosto attraverso una attività di continua collaborazione e consulenza agli organi politici e gestionali dell'ente per una effettiva e sostanziale regolarità contabile e finanziaria della gestione dell'ente.

Trova pertanto adeguata giustificazione la previsione della appartenenza dei tre componenti del collegio di revisione alle tre distinte figure professionali di revisore dei conti, dottore commercialista e ragioniere, puntualmente disciplinate dalla legge,

ognuna caratterizzata da una specifica preparazione di base e da un proprio peculiare bagaglio culturale, tutte insieme capaci, secondo il giudizio del legislatore, di assicurare all'ente i necessari apporti tecnico-professionali per il conseguimento della correttezza sostanziale della gestione economico-finanziaria.

4.2. La legge 24 febbraio 2005, n. 34, recante «Delega al Governo per l'istituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili», ha previsto all'articolo 1 l'unificazione dell'Ordine dei dottori commercialisti e dell'Ordine dei ragionieri e periti commerciali nell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, presso il quale è istituito l'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, stabilendo che all'unificazione si sarebbe provveduto con apposito decreto legislativo (art. 2), secondo le indicazioni contenute negli articoli 3, 5 e 6.

In attuazione di tale delega è stato emanato il decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139 «Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della legge 24 febbraio 2005, n. 34».

Per quanto qui interessa occorre rilevare che:

– l'articolo 1 («Oggetto della professione») stabilisce espressamente che agli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili è riconosciuta specifica competenza in economia aziendale e diritto d'impresa e, comunque, nelle materie economiche, finanziarie, tributarie, societarie e amministrative (comma 1), indicando le attività che formano oggetto della professione (comma 2) e stabilendo le singole attività riservate agli iscritti nella Sezione A dell'albo e quelle riservate agli iscritti nella Sezione B dello stesso;

– l'articolo 34 («Albo ed elenco dei non esercenti») prevede (comma 5) la divisione dell'Albo in due Sezioni, Sezione A Commercialisti e Sezione B Esperti contabili;

– l'articolo 36 («Requisiti per la iscrizione nell'Albo»), dopo aver fissato i requisiti generali necessari per l'iscrizione all'Albo (commi 1 e 2), indica altresì gli specifici titoli di studio e professionali necessari rispettivamente per l'iscrizione nella Sezione A (comma 3: a) possesso di una laurea nella classe delle lauree specialistiche (magistrale) in scienza

dell'economia ovvero nella classe delle lauree specialistiche in scienze economico-aziendali ovvero delle lauree rilasciate dalle facoltà di economia secondo l'ordinamento previgente ai decreti emanati in attuazione dell'articolo 17, comma 95, della legge 15 maggio 1997, n. 127; b) superamento dell'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista, secondo le norme vigenti all'epoca in cui è stato sostenuto) e nella Sezione B (comma 4: a) possesso di una laurea nella classe delle lauree in scienze dell'economia e della gestione aziendale o nella classe delle lauree in scienze economiche; b) superamento dell'esame di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione, secondo le norme ad esso relativi);

—l'art. 61 («Costituzione dell'Albo unico») al comma 4 stabilisce che «coloro che alla data del 31 dicembre 2007 sono inseriti nell'Albo dei dottori commercialisti o in quello dei ragionieri e periti commerciali vengono iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'Albo di cui all'articolo 34, conservando rispettivamente l'anzianità della precedente iscrizione», aggiungendo al comma 6 che agli iscritti nell'Albo dei dottori commercialisti spetta il titolo di «dottore commercialista», mentre agli iscritti nella Sezione A, già iscritti nell'albo dei ragionieri e periti commerciali spetta il titolo di «ragioniere commercialista».

La *ratio* sottesa alla unificazione in un unico Ordine (dei dottori commercialisti e degli esperti contabili) dei due distinti Ordini dei dottori commercialisti e dei ragioniere e periti commerciali non consiste in una mera misura di semplificazione e/o di razionalizzazione, rispondendo piuttosto alla presa d'atto dell'estrema omogeneità dei singoli campi di competenza tecnica e professionale delle due distinte categorie professionali: ciò trova conferma nella ricordata puntuale indicazione contenuta nell'articolo 1 delle attività che formano oggetto della (ormai unica) professione di dottore commercialista ed esperto contabile, laddove la diversificazione che giustifica le particolari competenze tecniche poste a fondamento della suddivisione in Sezioni (A e B) dell'unico Albo si rinviene nel diverso titolo di studio richiesto per l'iscrizione (laurea specialistica nel primo caso, laurea non specialistica triennale nel secondo caso).

Il legislatore pertanto, nell'esercizio del suo peculiare potere discrezionale, insindacabile salva l'ipotesi della manifesta irragionevolezza (che non è dato apprezzare nel caso di specie e che d'altra parte non è stata neppure prospettata), ha equiparato in unica categoria professionale, in ragione della sostanziale omogeneità delle funzioni svolte, le precedenti separate professioni di dottore commercialista e di ragioniere, prevedendo che coloro che alla data del 31 dicembre 2007 erano inseriti nell'Ordine dei ragionieri e periti commerciali fossero iscritti nella Sezione A del nuovo unico Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, assumendo la qualifica di ragionieri commercialisti.

4.3. Sulla scorta di tale substrato normativo, la Sezione è dell'avviso che a decorrere dal 1° gennaio 2008 la speciale disposizione contenuta nella lettera c), del secondo comma, dell'articolo 234 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, secondo cui uno dei tre componenti del collegio dei revisori debba essere scelto tra gli iscritti nell'albo dei ragionieri non possa più trovare attuazione, essendo divenuta di fatto inapplicabile per effetto della soppressione dell'Ordine dei ragionieri e periti commerciali e della contestuale istituzione dell'Albo unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, nella cui Sezione A sono confluiti coloro che alla data del 31 dicembre 2007 erano iscritti nell'Albo dei ragionieri e periti commerciali.

Del resto, quantunque la più volte citata disposizione dell'articolo 234 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, non sia stata espressamente abrogata, l'articolo 78 del D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139, significativamente rubricato «Disposizioni di coordinamento», ha previsto, per un verso (comma 1), che a decorrere dal 1° gennaio 2008, i richiami agli iscritti negli albi dei dottori commercialisti o ai dottori commercialisti, nonché i richiami agli iscritti negli albi dei ragionieri e dei periti commerciali o ai ragionieri e periti commerciali contenuti nelle disposizioni vigenti devono intendersi riferiti agli iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'(unico) Albo e, per altro verso (comma 3), che fino al 31 dicembre 2007 i richiami ai dottori commercialisti o esperti contabilità contenuti nelle disposizioni vigenti sono da considerarsi riferiti agli iscritti negli Albi dei dottori commercialisti ed agli iscritti negli Albi dei ragionieri e periti commerciali.

A decorrere dal 1° gennaio 2008 non può pertanto postularsi una giuridica rilevanza della distinzione tra dottori commercialisti e ragionieri e periti commerciali, tutti essendo ormai unificati nell'unica categoria (figura) professionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

4.4. Né può sostenersi che un elemento sintomatico della (temporanea) permanenza (e rilevanza) di tale distinzione possa ricavarci dalle disposizioni del regime transitorio (fino al 31 dicembre 2016), che disciplinano il passaggio dall'originario sistema, articolato su due ordini professionali, a quello definitivo, imperniato sull'unico albo professionale.

L'istituzione dell'Ordine unico dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e del relativo albo unico invero non prevede di per sé alcun periodo transitorio per la sua realizzazione: il periodo transitorio, articolato in due sub-periodi (dal 1° gennaio 2008 al 31 dicembre 2012 e dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2016), riguarda solo le modalità di composizione dei Consigli dell'Ordine (e della sua composizione).

Infatti è espressamente previsto (articolo 63, comma 1) che «nel periodo transitorio la maggioranza dei componenti dei Consigli dell'Ordine dovrà essere eletta fra i dottori commercialisti iscritti nella Sezione A Commercialisti, garantendo la rappresentatività e la proporzionalità dei ragionieri commercialisti e degli esperti contabili»: quanto al primo periodo, il secondo comma dell'articolo 63 prevede che «le quote dei seggi spettanti agli eletti provenienti, rispettivamente, dagli Ordini dei dottori commercialisti e dai collegi dei ragionieri e periti commerciali sono determinate dal Ministro della giustizia... e sono collocate in misura proporzionale agli iscritti nei rispettivi Albi dei dottori commercialisti e dei ragionieri alla data della indizione delle relative operazioni elettorali, sempre nel rispetto delle previsioni di cui all'articolo 3, comma 1, lett. h), della legge 24 febbraio 2005, n. 34»; quanto al secondo periodo, il terzo comma dell'articolo 63 stabilisce che «...la determinazione del numero dei membri riservati rispettivamente ai dottori commercialisti, ai ragionieri commercialisti ed agli esperti contabili sarà effettuata dal presidente del

Consiglio dell'Ordine, all'atto della fissazione della data di svolgimento delle elezioni, in misura direttamente proporzionale al numero degli iscritti con il titolo di dottore commercialista, degli iscritti con il titolo di ragioniere commercialista e degli iscritti nella Sezione B Esperti Contabili, fatto salvo il rispetto di quanto previsto dal comma 1».

La distinzione ivi contenuta non riguarda pertanto in alcun modo l'esercizio dell'attività professionale e non ha quindi alcun rilievo "esterno", avendo un rilievo meramente interno all'Ordine, finalizzato cioè alla sua giusta composizione ed al suo corretto funzionamento per assicurare il giusto equilibrio (di rappresentatività e proporzionalità) tra le singole figure professionali (già) confluite nell'unico (nuovo) ordine professionale.

4.5. Per completezza la Sezione rileva ancora che non vi è alcuna disposizione dalla quale possa ragionevolmente ritenersi che il legislatore per il ricordato periodo provvisorio (fino al 31 dicembre 2016) abbia inteso assicurare ai nuovi ragionieri commercialisti una "riserva" di attività nell'ambito delle funzioni prima svolte dagli iscritti all'albo dei ragionieri e periti commerciali, così che non è neppure sostenibile che la disposizione di cui alla lettera c), comma 2, dell'articolo 234 del D.Lgs. 18 agosto 2000, n. 267, possa essere letta nel senso di essere riferita, fino al 31 dicembre 2016, a coloro che sono iscritti nella Sezione A del nuovo Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili con la speciale qualifica di ragionieri commercialisti.

Una simile "lettura", d'altra parte, piuttosto che costituire effetto di una operazione ermeneutica (interpretazione estensiva), si risolve in realtà in un'operazione di *condere legem*, funzione che spetta esclusivamente al legislatore.

5. In conclusione l'appello deve essere respinto.

La novità delle questioni trattate giustifica la compensazione tra le parti delle spese del presente grado di giudizio.

P.Q.M.

Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale, Sezione Quinta, definitivamente pronunciando sull'appello proposto dal rag. Salvatore Carlo Cossa avverso la sentenza del Tribunale amministrativo regionale per la Sardegna, sez. II, n. 177 del 15 febbraio 2010, lo respinge.