

Causa C-950/19**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

17 dicembre 2019

Giudice del rinvio:

Helsingin hallinto-oikeus (Finlandia)

Data della decisione di rinvio:

13 dicembre 2019

Ricorrente:

A

Altre parti del procedimento:

Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta

HELSINGIN HALLINTO- OIKEUS (TRIBUNALE AMMINISTRATIVO DI HELSINKI)	ORDINANZA INTERLOCUTORIA 13 dicembre 2019	[omissis] [omissis]
---	---	----------------------------

Oggetto

Domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea ai sensi dell'articolo 267 del Trattato

sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE)

Ricorrente KHT A (A, revisore legale dei conti abilitato dalla Camera di commercio)

Parti sentite nella causa A
Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta
(Comitato per la revisione legale dei conti dell'Ufficio brevetti e registrazioni)

DOCUMENTO DI LAVORO

Decisione impugnata

Il Patentti- ja rekisterihallituksen tilintarkastuslautakunta (in prosieguo: il «Comitato per la revisione legale dei conti», Finlandia), con decisione del 13 novembre 2018, [omissis] ha irrogato al revisore legale A una sanzione pecuniaria pari a EUR 50 000 da versare allo Stato.

Il Comitato per la revisione legale dei conti ha constatato che, il 12 luglio 2018, è iniziato un periodo di astensione professionale di due anni ai sensi dell'articolo 11, contenuto al capo 4 del Tilintarkastuslaki (in prosieguo: la «legge sulla revisione legale dei conti») e che, lo stesso giorno, A ha accettato la posizione di responsabile finanziario – e quindi una funzione dirigenziale di rilievo – presso la X Oyj. Secondo il Comitato, A ha violato l'obbligo di cui all'articolo 11, contenuto al capo 4 della legge sulla revisione legale dei conti.

Oggetto del procedimento e fatti rilevanti

1. A ha proposto ricorso dinanzi al giudice amministrativo avverso la decisione del Comitato per la revisione legale dei conti, chiedendo di ridurre l'importo della sanzione almeno della metà.
2. L'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki, Finlandia) è il giudice amministrativo competente nel procedimento principale.
3. Dall'istruzione della causa risulta che la Y Oy era incaricata della revisione contabile della X Oyj. Il revisore legale A è stato responsabile della revisione, nominato dalla Y Oy, dal 2014 fino al 12 luglio 2018. In data 12 luglio 2018, A ha concluso un contratto di lavoro con la X Oyj. In una comunicazione alla borsa pubblicata il 17 luglio 2018 dalla X Oyj, quest'ultima rendeva nota la nomina di A quale responsabile finanziario e membro del gruppo dirigente della X Oyj, posizione che A ha poi assunto nel febbraio 2019. A ha cessato le sue funzioni

presso la Y Oy il 31 agosto 2018. Secondo una dichiarazione rilasciata dalla Y Oy il 31 agosto 2018 all'autorità di controllo della revisione dei conti, la X Oyj ha confermato per iscritto che, prima della pubblicazione della relazione di revisione contabile per il 2018, A non avrebbe rivestito né funzioni dirigenziali di rilievo nella società X Oyj né una posizione di responsabilità concernente le finanze o la contabilità della società. In base al registro delle imprese [Or. 2], la Z Oy è stata iscritta come impresa incaricata della revisione contabile della X Oyj il 14 dicembre 2018.

Sintesi degli argomenti essenziali delle parti

4. A ha fatto valere, inter alia, che aveva collaborato in modo trasparente con l'autorità e che non gli erano state applicate precedenti sanzioni. La vicenda non avrebbe comportato pregiudizi per i terzi.
5. Secondo A, la decisione si basa su un'interpretazione errata riguardo alla gravità e alla durata della violazione della disposizione. Sarebbe evidente che l'accettazione di una posizione può riguardare soltanto l'ipotesi in cui l'interessato l'abbia effettivamente assunta. Se è vero che per l'interessato può sorgere un «legame intellettuale» ancor prima di entrare in servizio, tuttavia, prima di ricoprire la posizione non avrebbe alcun ruolo effettivo né alcuna influenza sugli affari della società. Inoltre, le circostanze potrebbero mutare nuovamente prima che la posizione venga assunta. Riguardo all'indipendenza, la valutazione dovrebbe tener conto, in particolare, del patrimonio dell'interessato e della capacità di quest'ultimo di esercitare un'influenza sulla contabilità o sui conti annuali del futuro datore di lavoro (nella fattispecie, ricoprendo la posizione di responsabile finanziario). A avrebbe accettato la posizione nel momento in cui l'ha effettivamente assunta, vale a dire nel febbraio 2019. Se si considera il mutamento delle circostanze, in particolare che la revisione contabile della X Oyj per l'esercizio 2018 è stata affidata alla Z Oy, il periodo effettivo di astensione professionale sarebbe iniziato il 5 febbraio 2018, con la chiusura della revisione legale dei conti della X Oyj per il 2017. Se si determina il periodo di astensione

professionale soltanto in base all'aspetto dell'indipendenza effettiva, il periodo di astensione professionale risulterebbe di un anno (corrispondente all'esercizio 2018). Se si considera la vicenda da un punto di vista meramente formale e si prescinde dalla situazione concreta, si dovrebbe ritenere che il periodo di astensione professionale sia iniziato il 12 luglio 2018 e terminato a febbraio 2019, dopo la sottoscrizione dei conti annuali della X Oyj per il 2018, e che quindi sia durato circa sette mesi.

6. A ha sostenuto che il suo passaggio è stato reso noto in modo trasparente, cosicché anche i terzi avrebbero compreso che la situazione era stata accuratamente ponderata e che erano state adottate misure di salvaguardia. Inoltre, a seguito della sostituzione dell'impresa di revisione contabile, non era comunque mai accaduto che A lavorasse presso la X Oyj come responsabile finanziario durante il periodo in cui la Y Oy era incaricata della revisione contabile di tale società. Dato che la X Oyj aveva sostituito il revisore legale dei conti per l'esercizio 2018, come risulta da una comunicazione alla borsa del 29 novembre 2018, non vi era stato alcun passaggio effettivo al servizio di un cliente sottoposto a revisione contabile, poiché A ha assunto la posizione di responsabile finanziario della X Oyj solo nel febbraio 2019. A ritiene che, ai fini dell'applicazione dell'articolo 5, contenuto al capo 10 della legge sulla revisione legale dei conti, il rapporto di revisione contabile di cui trattasi debba perdurare anche oltre il passaggio del revisore legale dei conti all'impresa cliente. A suo avviso, l'indipendenza della revisione contabile della X Oyj non è stata pregiudicata dal suo passaggio al servizio di tale società in qualità di responsabile finanziario.
7. Nelle sue osservazioni depositate dinanzi al giudice amministrativo, il **Comitato per la revisione legale dei conti** ha fatto valere che, nella sua ordinanza, ha tenuto conto delle circostanze di cui all'articolo 7, contenuto al capo 10 della legge sulla revisione legale dei conti.
8. Nella decisione impugnata, il Comitato per la revisione legale dei conti ha sostenuto che l'inizio del periodo di astensione professionale deve essere calcolato

a partire dalla data in cui il responsabile della revisione ha cessato di agire in tale qualità nell'ambito dell'incarico di revisione contabile di cui trattasi. Così, il periodo di astensione professionale di A sarebbe iniziato il 12 luglio 2018. [Or. 3]

9. Il Comitato per la revisione legale dei conti ha affermato che l'espressione «*accettare*» una *posizione*, utilizzata nell'articolo 11, contenuto al capo 4 della legge sulla revisione legale dei conti, può riferirsi alla conclusione di un contratto relativo alla posizione oppure al fatto che essa sia stata effettivamente assunta. I lavori preparatori non forniscono alcun orientamento interpretativo e non vi è neppure giurisprudenza relativa all'applicazione di tale disposizione. A favore di un'interpretazione, secondo la quale «*accettare*» si riferisce a una posizione effettivamente assunta, depone il fatto che le circostanze potrebbero cambiare nel periodo compreso tra la conclusione del contratto e il momento in cui la posizione viene effettivamente assunta. Non sarebbe giustificato sanzionare un fatto che non ha ancora avuto luogo. Vi sarebbero, peraltro, varie altre circostanze che depongono a favore dell'interpretazione opposta, secondo la quale «*accettare*» si riferisce al momento della conclusione di un contratto vincolante relativo alla posizione. Si tratta di una disposizione finalizzata a garantire l'indipendenza. Nella valutazione dell'indipendenza, rileverebbero circostanze esterne, ovvero la percezione esterna dell'indipendenza. La conclusione di un contratto sarebbe una circostanza esterna visibile. La conclusione del contratto avrebbe altresì un effetto diretto sul comportamento e sugli atteggiamenti della persona in questione, del suo datore di lavoro e delle parti interessate. Per un revisore legale che ha concluso un contratto, in virtù del contratto stesso, sorgerebbe un legame con il nuovo datore di lavoro. Il legame comporterebbe, innanzitutto, la lealtà nei confronti del datore di lavoro e l'agire secondo gli interessi del nuovo datore di lavoro anche prima dell'inizio del lavoro vero e proprio. Pertanto, l'indipendenza di un revisore legale, che va ad assumere una funzione dirigenziale presso un cliente dell'impresa di revisione, cesserebbe già al momento della conclusione del contratto. Avuto riguardo alla finalità di tale disposizione, il momento in cui la posizione viene effettivamente assunta non avrebbe un'importanza decisiva. A favore di quest'ultima interpretazione della disposizione, nel caso di specie,

deporrebbe anche la circostanza che il nuovo datore di lavoro, ovvero la X Oyj, mediante la comunicazione, ha reso visibile la nomina di A sul mercato dei capitali e tra le parti interessate. Secondo il Comitato per la revisione legale dei conti, A ha assunto la posizione il 12 luglio 2018, con la sottoscrizione del rispettivo contratto di lavoro.

Normativa nazionale e lavori preparatori

10. Ai sensi dell'articolo 11, primo comma, contenuto al capo 4 della legge sulla revisione legale dei conti, il revisore legale o il responsabile che effettua la revisione per conto di un'impresa di revisione contabile non è autorizzato, prima che sia trascorso un periodo di almeno un anno dalla revisione legale dei conti:
 - 1) ad accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione;
 - 2) a diventare membro del comitato per il controllo interno e la revisione contabile dell'ente sottoposto a revisione o di un organo che svolge funzioni equivalenti a quelle del comitato per il controllo interno e la revisione contabile;
 - 3) a diventare membro senza incarichi esecutivi dell'organo di amministrazione o membro dell'organo di controllo dell'ente sottoposto a revisione.
11. Ai sensi dell'articolo 11, secondo comma, il termine di cui al primo comma è di due anni se la revisione riguarda un ente di interesse pubblico.
12. Ai sensi dell'articolo 5, primo comma, contenuto al capo 10 della legge sulla revisione legale dei conti, il Comitato per la revisione legale dei conti può irrogare una sanzione qualora un revisore legale dei conti violi i termini indicati nell'articolo 11, contenuto al capo 4, riguardanti il passaggio di un revisore legale dei conti al servizio di un ente sottoposto a revisione. Ai sensi del medesimo articolo 5, secondo comma, l'importo massimo della sanzione per la violazione del termine di cui all'articolo 11, contenuto al capo 4, è di EUR 50 000. In base all'articolo 5, terzo comma, la sanzione irrogata deve essere versata allo Stato.

13. Ai sensi dell'articolo 7, primo comma, contenuto al capo 10 della legge sulla revisione legale dei conti, nel determinare la sanzione, devono essere prese in considerazione tutte le circostanze pertinenti. Esse sono: **[Or. 4]**
- 1) la gravità e la durata della violazione;
 - 2) il grado di responsabilità del revisore legale dei conti;
 - 3) la disponibilità del revisore legale dei conti a collaborare con l'autorità competente;
 - 4) precedenti sanzioni irrogate al revisore legale dei conti; e
 - 5) l'entità del danno o dei pregiudizi causati dall'azione o dall'omissione.
14. Ai sensi dell'articolo 7, secondo comma, nel determinare la sanzione, oltre alle circostanze di cui al primo comma, occorre considerare altresì:
- 1) la situazione economica del revisore legale dei conti;
 - 2) l'entità dei vantaggi conseguiti dal revisore legale dei conti.
15. Nel progetto del governo presentato al Parlamento per l'adozione di un provvedimento di modifica della legge sulla revisione legale dei conti e di altre leggi ad essa collegate (progetto di legge governativo HE 70/2016 vp), si afferma che, mediante tali modifiche, viene data attuazione a quelle apportate alla direttiva sulla revisione legale dei conti e al relativo regolamento. Viene proposto di recepire nella legge sulla revisione legale dei conti disposizioni riguardanti, inter alia, il passaggio di un revisore legale dei conti al servizio di un ente sottoposto a revisione. Nella relazione di accompagnamento del progetto di legge del governo, con riferimento all'articolo 11, contenuto al capo 4, si afferma espressamente che l'articolo 11, basato sull'articolo 22 bis della direttiva di modifica, rappresenta una novità e riguarda il passaggio di un revisore legale dei conti al servizio di un ente sottoposto a revisione. Per passaggio al servizio di un ente s'intende l'ipotesi in cui il revisore legale dei conti assuma una funzione dirigenziale di rilievo

nell'ente sottoposto a revisione, diventi membro del comitato per il controllo interno e la revisione contabile dell'ente sottoposto a revisione – o di un organo equivalente – oppure membro senza incarichi esecutivi dell'organo di amministrazione oppure membro dell'organo di controllo dell'ente sottoposto a revisione. L'articolo 11, primo comma, definisce la fattispecie riguardante tutti i revisori legali dei conti o responsabili della revisione che effettuano una revisione legale dei conti ai sensi del capo 3 della legge. Tali persone non possono passare al servizio del soggetto sottoposto a revisione o diventare membri dei suoi organi prima che sia trascorso almeno un anno dalla cessazione dell'incarico di revisione legale e dalla contestuale cessazione delle loro funzioni. Questo periodo è noto come «*cooling off*» o periodo di astensione professionale. Con l'espressione *funzione dirigenziale di rilievo* si intende fare riferimento ai membri del gruppo dirigente, incaricati di assistere gli amministratori, oppure a persone la cui funzione dirigenziale viene stabilita dagli amministratori o dal consiglio di amministrazione. Le posizioni di responsabile finanziario o di persona equivalente sono considerate, anche senza una specifica definizione, posizioni dirigenziali nell'ambito dell'ente.

16. Nella relazione del comitato economico TaVM 16/2016 vp, riguardo al passaggio di un revisore legale dei conti al servizio di un ente sottoposto a revisione, si afferma che le disposizioni relative ai termini previste dalla direttiva, rapportate alla situazione finlandese, hanno una durata considerevole. Tenuto conto del mercato nazionale del lavoro, la disciplina relativa al periodo di astensione può creare, nei riguardi dei revisori legali dei conti, ostacoli notevoli allo sviluppo professionale e all'impiego ottimale delle capacità professionali attuali dei medesimi, in particolare al di fuori della regione della capitale. Il comitato economico ha rilevato che la disposizione crea una situazione giuridica insoddisfacente per quanto riguarda il contesto finlandese. Tuttavia, si tratta di un livello minimo prescritto, imposto da norme vincolanti dell'Unione, ragion per cui, a livello nazionale, non è possibile adottare disposizioni derogatorie. Al fine di minimizzare gli effetti di tale situazione insoddisfacente, il comitato economico ritiene necessario e opportuno esercitare un potere discrezionale, a livello

nazionale, nell'applicazione delle sanzioni per le violazioni relative al periodo di astensione professionale.

Diritto dell'Unione pertinente [Or. 5]

17. In forza dell'articolo 22 bis, paragrafo 1 (inserito dalla direttiva 2014/56/UE), della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, 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 e abroga la direttiva 84/253/CEE del Consiglio, gli Stati membri assicurano che il revisore legale o il responsabile che effettua la revisione per conto di un'impresa di revisione contabile non sia autorizzato, prima che sia trascorso un periodo di almeno un anno o, nel caso della revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico, prima che sia trascorso un periodo di almeno due anni dalla cessazione delle sue attività in qualità di revisore legale o di responsabile della revisione in relazione all'incarico di revisione dei conti:
- a) ad accettare una funzione dirigenziale di rilievo nell'ente sottoposto a revisione;
 - b) a diventare, se del caso, membro del comitato per il controllo interno e la revisione contabile dell'ente sottoposto a revisione o, nel caso in cui tale comitato non esista, dell'organo che espleta funzioni equivalenti a quelle del comitato per il controllo interno e la revisione contabile;
 - c) a diventare membro senza incarichi esecutivi dell'organo di amministrazione o membro dell'organo di controllo dell'ente sottoposto a revisione.

Giurisprudenza della Corte di giustizia

18. Il giudice amministrativo non è a conoscenza di alcuna decisione della Corte di giustizia applicabile al caso di specie.

Necessità della domanda di pronuncia pregiudiziale

19. Nella causa dinanzi al giudice amministrativo si discute se il Comitato per la revisione legale dei conti potesse irrogare una sanzione dell'importo di EUR 50 000 per una violazione relativa al periodo di astensione professionale di cui all'articolo 11, contenuto al capo 4 della legge sulla revisione legale dei conti. Per la decisione della causa, è di importanza fondamentale chiarire in che modo viene calcolata la durata di un periodo di astensione professionale intervenuto.
20. Ai sensi dell'articolo 7, primo comma, contenuto al capo 10 della legge sulla revisione legale dei conti, nel determinare la sanzione, occorre tener conto, tra l'altro, della gravità e della durata della violazione, cosicché il giudice amministrativo deve stabilire quando A ha assunto una funzione dirigenziale di rilievo presso la X Oyj. Dato che, con la disposizione di cui all'articolo 11 contenuto al capo 4, è stato recepito l'articolo 22 bis, paragrafo 1 (inserito dalla direttiva 2014/56/UE), della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, 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 e abroga la direttiva 84/253/CEE, nel caso di specie appare giustificato sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale ai fini dell'interpretazione del diritto dell'Unione.
21. A e il Comitato per la revisione legale dei conti sono stati ascoltati in merito al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia.

Decisione interlocutoria dell'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) relativa al rinvio pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea

22. L'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE), una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente

sull'interpretazione dell'articolo 22 bis, paragrafo 1 (inserito dalla direttiva 2014/56/UE), della direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 maggio 2006, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e [Or. 6] 83/349/CEE del Consiglio e abroga la direttiva 84/253/CEE. Il rinvio pregiudiziale è necessario ai fini della decisione di una causa pendente dinanzi all'Helsingin hallinto-oikeus (Tribunale amministrativo di Helsinki).

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 22 bis, paragrafo 1 (inserito dalla direttiva 2014/56/UE), della direttiva 2006/43/CE debba essere interpretato nel senso che un responsabile della revisione accetta una posizione come quella descritta in tale paragrafo mediante la conclusione del contratto di lavoro.

2) In caso di risposta negativa alla prima questione: se l'articolo 22 bis, paragrafo 1, debba essere interpretato nel senso che un responsabile della revisione accetta una posizione come quella descritta in tale paragrafo nel momento in cui inizia ad esercitare l'attività lavorativa nella posizione di cui trattasi.

[omissis] [Or. 7] [omissis]