



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE

La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010

nr. 31. Commissione Controllo Societario

Gruppo di lavoro: Daniele Bernardi, Antonella Bisestile,
Alessandro Carturani, Annamaria Casasco, Gaspare
Insaudo, Luca Mariani, Giorgio Morettini, Marco Moroni,
Gianluca Officio, Massimiliano Pergami, Roberta Provasi,
Marco Rescigno, Claudio Sottoriva, Mario Tamborini

i quaderni



S.A.F. FONDAZIONE

dei Dottori Commercialisti di Milano



La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010

nr. 31 • Commissione Controllo Societario

Gruppo di lavoro: Daniele Bernardi, Antonella Bisestile,
Alessandro Carturani, Annamaria Casasco, Gaspare
Insaudo, Luca Mariani, Giorgio Morettini, Marco Moroni,
Gianluca Officio, Massimiliano Pergami, Roberta Provasi,
Marco Rescigno, Claudio Sottoriva, Mario Tamborini

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Diana Bracco, Marcello Fontanesi, Mario Forchetti, Giuseppe Grechi, Nicola Mastropasqua, Lorenzo Ornaghi, Carlo Palumbo, Angelo Provasoli, Guido Tabellini.

Comitato Scientifico:

Giancarlo Astegiano, Giuseppe Bernoni, Pasquale Cormio, Franco Dalla Sega, Cesare De Sapia, Felice Martinelli, Guido Marzorati, Cesare Minola, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Paola Saracino, Luigi Vinciguerra.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Aldo Camagni, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Cesare Gerla, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

Commissione Controllo Societario:

Delegato del Consiglio: Matteo Gavazzi Borella.

Presidente della Commissione: Daniele Bernardi.

Componenti: Daniele Luigi Aghilar, Andrea Alberta, Riccardo Allievi, Silvia Angeloni, Alessandro Atzeni, Claudio Badalotti, Gabriele Badalotti, Carlo Bellavite Pellegrini, Sergio Belloli, Ferdinando Belloni, Antonella Bisestile, Antonio Bisicchia, Gabriele Boleso, Giuseppe Brega, Alessandra Butini, Giovanni Camera, Oddone Candido, Anna Maria Carletti, Alessandro Carturani, Vincenzo Caruso, Annamaria Casasco, Roberto Cattivelli, Andrea Giovanni Chiusani, Enrico Cimpanelli, Patrizia Cinalli, Alessandro Daffra, Alessandro De Vincentis, Fausto Di Mambro, Roberto Diaferia, Mario Difino, Mauro Mario Esposito, Bruno Falsetti, Valentina Fontana, Roberto Pietro Galiero, Francesca Gerosa, Nicolini Gianluca, Maurizio Girardi, Luigi Guerra, Gaspare Insaudo, Davide Laria, Claudio Angelo Mariani, Luca Mariani, Paolo Martinotti, Antonio Aristide Mastrangelo, Daniel Mastromarchi, Marco Mastromattei, Girolamo Matranga, Barbara Minisini, Giorgio Mario Morettini, Erika Moro, Marco Moroni, Alberto Nobolo, Giuseppe Giovanni Nucera, Gianluca Ufficio, Elena Pascolini, Massimiliano Pergami, Pasquale Petrella, Giancarlo Pizzocaro, Luisa Maria Porrini, Nadia Pozzi, Daniela Prandina, Roberta Provasi, Vittorio Puglisi, Cristina Quarleri, Carlo Radaelli, Marco Rescigno, Fabio Luigi Resnati, Innocenzo Rifino, Carmela Rovere, Massimo Saita, Giuliana Santamaria Amato, Marco Santi, Angelo Saponaro, Paola Saracino, Sandro Sclafani, Alessandro Simionato, Claudio Sottoriva, Paola Spoldi, Patrizia Rossella Sterza, Mario Tamborini, Elena Ombretta Villa, Gianfranco Zambra.

Referenti esterni: Mario Boella (Area Auditing), Giovanni Frattini (Area Vigilanza).

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo

corso Europa, 11 • 20122 Milano

tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

A Luigi Martino

INDICE

Introduzione	9
Ringraziamenti	17
Capo I: Definizioni	19
Art. 1 – Definizioni	19
Capo II: Abilitazione e formazione continua	23
Art. 2 – Abilitazione all’esercizio della revisione legale	23
Art. 3 – Tirocinio	25
Art. 4 – Esame di idoneità professionale	28
Art. 5 – Formazione continua	30
Capo III: Registro	33
Art. 6 – Iscrizione nel Registro	33
Art. 7 – Contenuto informativo del Registro	34
Art. 8 – Sezione del Registro per i revisori inattivi	35
Capo IV: Svolgimento della revisione legale	39
Art. 9 – Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale	39
1. Premessa	39
2. Analisi dell’articolato	39
4. Scambio di informazioni tra revisori	43
5. Misure di esecuzione della Commissione europea	44
6. Entrata in vigore	44
Art. 10 – Indipendenza ed obiettività	45
1. Premessa	45
2. Analisi dell’articolato	45
3. Analisi dell’articolato – commenti	48
4. Le minacce all’indipendenza	49
5. Circostanze che compromettono l’indipendenza	50
6. Conclusioni	56

Tavola 1:	
Tabella sinottica riepilogativa circostanze specifiche previste dal PdR n. 100	64
Tavola 2:	
Proposta per la quantificazione dei tempi necessari allo svolgimento di un incarico di revisione legale in imprese medie e minori	70
Art. 11 – Principi di revisione	72
1. Premessa	72
2. Analisi dell’articolato	73
3. Commento	74
Tavola 3:	
Principi di revisione internazionale in vigore e Principi di revisione adottati e vigenti in Italia	79
Art. 12 – Elaborazione dei principi	81
1. Analisi dell’articolato	81
2. Commento	82
Art. 13 – Conferimento, revoca e dimissioni dall’incarico, risoluzione del contratto	84
1. Premessa	84
2. Conferimento dell’incarico	84
3. Determinazione del compenso e durata dell’incarico	87
4. La revoca dall’incarico di revisione legale	89
5. Le dimissioni e la risoluzione consensuale dell’incarico di revisione legale	91
6. Conclusioni	92
Tavola 4:	
La proposta motivata del collegio sindacale per la nomina del revisore legale	94
Art. 14 – Relazione di revisione e giudizio sul bilancio	100
1. Analisi dell’articolato	100
2. Entrata in vigore	103
Tavola 5:	
Schema aggiornato di relazione di giudizio	104
Art. 15 – Responsabilità	105
1. Premessa	105
2. Analisi dell’articolato	105
3. Responsabilità da negligenza professionale	106
4. Infedeltà nella dichiarazione dei redditi	109
5. Responsabilità estesa al bilancio delle società controllate	110
6. Entrata in vigore	111

Capo V: Disposizioni speciali riguardanti enti di interesse pubblico	
pubblico enti di interesse pubblico	113
Art. 16 – Enti di interesse pubblico	113
Art. 17 – Indipendenza	116
Art. 18 – Relazione di trasparenza	119
Art. 19 – Comitato per il controllo interno e la revisione contabile	120
Capo VI: Controllo della qualità	123
Art. 19 – Controllo della qualità	123
1. Premessa	123
2. Commento all’Art. 20. Controllo della qualità	123
3. Entrata in vigore	126
Capo VII: Vigilanza ^(*)	129
Art. 21 – Competenze e poteri del Ministero dell’economia e delle finanze	129
Art. 22 – Competenze e poteri della CONSOB	129
1. Commento all’Art. 21 Competenze e poteri del Ministero dell’Economia e delle Finanze	129
2. Entrata in vigore	130
3. Commento all’Art. 22 Competenze e Poteri della CONSOB	131
4. Entrata in vigore	132
Capo VIII: Sanzioni amministrative e penali	133
Art. 24 – Provvedimenti del Ministero dell’economia e delle finanze	133
Art. 25 – Procedura sanzionatoria	133
Art. 26 – Provvedimenti della Consob	133
1. Introduzione	133
2. Esame dell’Art. 24 Provvedimenti del Ministero dell’Economia e delle finanze	133
3. Procedura sanzionatoria (Art. 25)	135
4. Provvedimenti della Consob (Art. 26)	136
5. Entrata in vigore	137
Art. 27 – Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale	137
1. Premessa	137
2. Una valutazione complessiva	140
3. I soggetti	143
4. L’elemento oggettivo del reato: la condotta	143

5. L'elemento oggettivo: le relazioni e le altre comunicazioni	146
6. L'elemento oggettivo nel secondo comma: il danno ...	146
7. L'elemento soggettivo	147
Art. 28 – Corruzione dei revisori	148
1. Introduzione	148
2. I soggetti	150
3. L'elemento oggettivo: la condotta	152
4. L'elemento oggettivo: il documento	153
5. L'elemento oggettivo del reato nel 2° comma	153
6. L'elemento soggettivo del reato	154
Art. 29 – Impedito controllo	155
1. Introduzione	155
2. I soggetti	156
3. L'elemento oggettivo: la condotta	157
4. L'elemento oggettivo: il documento	158
5. L'elemento soggettivo	158
Art. 30 – Compensi illegali	159
1. Introduzione	159
2. I soggetti	159
3. L'elemento oggettivo	160
4. L'elemento soggettivo	161
Art. 31 – Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione	161
1. Introduzione	161
2. I soggetti	162
3. L'elemento oggettivo	162
Art. 32 – Disposizioni comuni	164

^(*) L'Art. 23 del DLgs. non è stato commentato in quanto prevede solo la collaborazione, nell'ambito delle rispettive funzioni, tra il Ministero dell'economia e delle finanze e la Consob tramite comitati, protocolli di intesa e di coordinamento.

Nota metodologica

Il lavoro non prende in esame:

- il capo IX del DLgs. 39/2010 rubricato ASPETTI INTERNAZIONALI (Artt. da 33 a 36),
- il capo X MODIFICHE ED ABROGAZIONI ALLA NORMATIVA VIGENTE (Artt. da 37 a 43, "entrata in vigore"), in quanto le modifiche alla precedente normativa, con particolare riferimento al codice civile, sono commentate nei capitoli del lavoro.

INTRODUZIONE^(*)

Il quaderno illustra i tratti ritenuti, ad una prima analisi, maggiormente rilevanti per i professionisti – in particolare sindaci e revisori individuali – che si occupano di “Revisione legale dei conti” di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 che ha recepito, nell’ordinamento nazionale, la direttiva comunitaria 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

Il decreto legislativo n. 39/2010 raccoglie in un unico testo tutte le disposizioni in materia di revisione legale precedentemente frammentate nel codice civile, nel TUIF e sostituisce la molteplicità di discipline speciali con un nucleo di norme comuni a tutte le società e alcune disposizioni particolari per le società qualificate come “enti d’interesse pubblico”.

L’intento di razionalizzare la complessa disciplina in tema di revisione legale è apprezzabile ed è stato perseguito dal legislatore in modo nel complesso soddisfacente seppure con il rinvio a numerose norme regolamentari di futura emanazione.

Il quadro normativo previgente sulla revisione legale era, infatti, estremamente articolato e frammentato:

- Il D.Lgs. 27 gennaio 1992, n. 882 disciplinava i soggetti legittimati ad esercitare l’attività di revisione, il registro dei revisori contabili e le regole di accesso al registro;
- Il codice civile definiva le società soggette a questo tipo di controllo, nonché i vari profili generali dell’esercizio dell’attività di “*controllo contabile*”;
- Per altre società, ritenute a ragione meritevoli di particolari tutele, erano stabilite norme speciali (società quotate, società di assicurazione, società di gestione dei mercati regolamentati e società di gestione

^(*) A cura di Daniele Bernardi, Presidente della Commissione Controllo Societario ODCEC di Milano.

accentrata degli strumenti finanziari, banche), nel testo unico dell'intermediazione finanziaria (TUIF), nel testo unico bancario (TUB) e nel Codice delle assicurazioni private.

Il decreto ha modificato, appunto, radicalmente il quadro delle fonti, raccogliendo in un unico testo normativo le disposizioni in materia di revisione legale. Il testo unico sulla revisione legale sostituisce dunque la pluralità di discipline speciali con un nucleo di norme comuni, applicabili a tutte le società e alcune disposizioni speciali per le società ora identificate nella nuova definizione di “enti d'interesse pubblico”.

La riforma individua i soggetti che sono legittimati all'esercizio dell'attività, definisce le modalità di conferimento e cessazione dell'incarico, l'oggetto dell'attività di controllo, le modalità di svolgimento della revisione – intervenendo sugli standard di riferimento da osservare obbligatoriamente nello svolgimento degli incarichi, e razionalizzando i poteri, doveri e responsabilità dei revisori- il sistema di vigilanza pubblica sull'attività di revisione ed il controllo della qualità sul lavoro di revisione e, infine, introducendo un sistema sanzionatorio di natura amministrativa e penale.

In questo contesto di razionalizzazione molte delle norme che regolavano la materia sono state abrogate o profondamente modificate:

- Nel codice civile sono state abrogate le disposizioni relative alla funzione di controllo contabile, al conferimento e alla revoca dell'incarico di revisione, alle cause di ineleggibilità e decadenza dei revisori, alla responsabilità del revisore e delle società di revisione⁽¹⁾,
- Sono state invece solo modificate, nel codice civile, le norme che individuavano il soggetto deputato a esercitare il controllo contabile, di trasparenza e quelle sullo scambio di informazioni tra collegio sindacale e revisore⁽²⁾,

⁽¹⁾ L'Art. 37 del D.Lgs., ha abrogato i seguenti Artt. del codice civile: 2409-ter (Funzioni di controllo contabile, ora regolate dall'Art. 14 del D.Lgs.), 2409-quater (Conferimento e revoca dell'incarico ora regolate dall'Art. 13 del D.Lgs.), 2409-quinquies (Cause di ineleggibilità e decadenza), 2409-sexies, (Responsabilità, ora regolate dall'Art. 15 del D.Lgs.), 2624 (Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni della società di revisione, ora regolate dall'Art. 27 del D.Lgs.).

⁽²⁾ Il recepimento della direttiva ha comportato anche numerosi interventi sul codice civile (Art. 37 del D.Lgs.), che consistono in sostituzioni, abrogazioni e modifiche, in molti casi meramente terminologiche, come, per esempio, la sostituzione del termine “revisione legale/revisione legale dei conti” o “incaricato di effettuare la revisione legale dei conti”

- Nel TUIF sono state abrogate le norme che disciplinavano la nozione di revisione contabile, le modalità di esercizio della revisione, la relazione di revisione, il conferimento e la revoca dell'incarico, le incompatibilità, l'albo speciale, la vigilanza sulle società di revisione, la responsabilità della società di revisione, la revisione di gruppo.

in luogo di “controllo contabile” ed in altri casi di carattere sostanziale, vuoi di radicale modifica, di abrogazione o totale sostituzione.

Interventi di adattamento terminologico hanno interessato gli Artt.:

2328, numero 11, (rubricato “atto costitutivo”),

2335, numero 4, (rubricato “assemblea dei sottoscrittori”),

2364, numero 2, (rubricato “assemblea ordinaria ...”),

2365 bis, numero 5, (rubricato “assemblea ordinaria nelle società con consiglio di sorveglianza),

2397, secondo comma, (rubricato “composizione del collegio sindacale”),

2399, (Cause di ineleggibilità e decadenza del collegio sindacale),

2409-septies, 2409-duodecies, 2409-octiesdecies, 2433-bis, 2434-bis, 2437-ter, 2441, 2447-ter, 2463, 2465, 2478, 2479, 2482-bis, 2492, 2501-bis, 2501-sexies, 2501-septis, 2625 e 2635.

Interventi di radicale modifica e sostituzione:

L'articolo 2409-bis del codice civile è sostituito dal seguente:

Articolo 2409-bis (Revisione legale dei conti)

La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che il controllo contabile sia esercitato dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

All'articolo 2427 (Contenuto della nota integrativa), primo comma, del codice civile, dopo il numero 16) è inserito il seguente:

“16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni stano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;”.

L'articolo 2477 del codice civile è sostituito dal seguente:

“Articolo 2477 (Collegio sindacale e revisione legale dei conti) nelle srl

L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, la nomina di un collegio sindacale o di un revisore.

La nomina del collegio sindacale è obbligatoria se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni.

La nomina del collegio sindacale è altresì obbligatoria se la società:

a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;

b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti,

Il quadro normativo sarà completato, come ricordato, nel prossimo futuro, con l’emanazione di una serie di regolamenti del Ministero dell’economia e delle finanze – di seguito MEF –, della CONSOB e in alcuni casi anche del Ministero della giustizia della Banca D’Italia e dell’ISAVP (22 regolamenti di cui 3 facoltativi congiunti tra la CONSOB, d’intesa con Banca d’Italia e ISVAP richiamati nell’articolato degli articoli esaminati ed ulteriori 9 regolamenti previsti nel titolo IX).

Tra le novità più importanti, alcune delle quali di immediata applicazione (il D.Lgs. è entrato in vigore lo scorso 7 aprile 2010):

- L’unificazione in un unico registro dell’attuale registro dei revisori contabili e dell’albo speciale delle società di revisione tenuto dalla Consob,
- L’attribuzione al Ministero delle economia e finanze (MEF) di tutte le competenze in materie di abilitazione, tenuta del registro, esame di ammissione, vigilanza degli iscritti e potestà sanzionatoria,
- Il mantenimento della potestà assembleare per la nomina dei revisori che però dovrà avvenire “*su proposta motivata*” dell’organo di controllo. Questa regola, che già esisteva nelle società soggette alle disposizioni del TUIF, è ora estesa a tutte le società ed è un cambiamento rilevante nell’ottica del rafforzamento del ruolo di controllo del collegio sindacale (e degli altri organi dei modelli alternativi di governance) sui revisori e sull’attività di revisione legale,
- Il riferimento obbligatorio ad un unico standard ed unico corpo regole, per tutte le società e per tutti gli organi deputati alla revisione legale (collegio sindacale, revisore unico, società di revisione), per lo svolgimento di questa attività, indipendentemente appunto dalla forma giuridica adottata dalla società che conferisce l’incarico e dalle sue dimensioni,

c) per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell’articolo 2435-bis.

L’obbligo di nomina del collegio sindacale di cui alle lettere c) cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

Nei casi previsti dal secondo e terzo comma si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; se l’atto costitutivo non dispone diversamente, la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale.

L’assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo e terzo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del collegio sindacale. Se l’assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato.”

- La nuova definizione dei poteri e dei doveri dei soggetti incaricati della revisione,

- Una puntuale e meno formalistica definizione dei requisiti di indipendenza che il revisore legale deve soddisfare ed un preciso riferimento ai compensi per l'incarico conferito dall'ente sottoposto alla revisione che assumono il giusto peso sia per garantire la remunerazione delle risorse necessarie per lo svolgimento degli incarichi, con adeguate risorse e qualità del lavoro, sia per salvaguardare appunto l'indipendenza del soggetto incaricato del controllo,

- L'introduzione di un sistema, sconosciuto nel previgente corpo delle norme civilistiche, di controllo della qualità del lavoro di revisione e un sistema sanzionatorio per le eventuali deviazioni dallo standard di riferimento obbligatorio,

- Un nuovo regime di sanzioni di natura penale,

- La nuova definizione di "*Enti di interesse pubblico*" che ricomprende le società connotate da aspetti rilevanti per il pubblico interesse (società con azioni quotate, banche, assicurazioni, società di gestione dei mercati e del risparmio, società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico, banche), con un forte impatto, in particolare, per le società che prima erano soggette alle sole regole generali e che ora cambiano regime, in quanto comprese nella categoria degli enti d'interesse pubblico. Per questi ultimi soggetti le regole disegnate riguardano: a) i soggetti che possono ricoprire l'incarico, 2) la durata dell'incarico di revisione, 3) requisiti più stringenti d'indipendenza, 4) obblighi specifici di trasparenza a carico dei revisori, 5) l'attribuzione all'organo di controllo del ruolo di "*comitato per il controllo interno e la revisione contabile*", con compiti specifici in materia di informazione finanziaria, sistema di controllo interno e revisione legale.

Quest'ultima previsione è molto significativa per la *governance* delle società italiane in quanto il legislatore ha scelto di identificare il *comitato per il controllo interno e la revisione legale* con il collegio sindacale nel sistema tradizionale, con il consiglio di sorveglianza o un suo comitato per il modello dualistico e con il comitato per il controllo sulla gestione per il modello monistico.

- Per quanto riguarda, invece, le società a responsabilità limitata, il D.Lgs. ha ampliato l'ambito in cui è obbligatoria la nomina del collegio sindacale, che è stata estesa alle ipotesi in cui la società a responsabilità limitata sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato e/o controlli una società obbligata a sua volta alla revisione legale dei conti, che si aggiungono ai casi in precedenza previsti di capitale sociale non inferiore a quello minimo previsto per le società per azioni e di superamento, per

due esercizi consecutivi, dei limiti previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata. Su questo punto, accogliendo in parte le proposte formulate dalla nostra categoria, è evidente la volontà del legislatore di rafforzamento del ruolo e dei compiti affidati del collegio sindacale.

• Il D.Lgs. è intervenuto sulla responsabilità dei revisori modificando il sistema precedente e configurando un'ipotesi tipica e autonoma di responsabilità. E' questa una novità importante che denota la volontà di diversificare la responsabilità dei revisori da quella del collegio sindacale. Il D.Lgs. introduce due regole diverse. La prima mantiene la responsabilità solidale di revisori, società di revisione e amministratori della società per i danni provocati dai loro inadempimenti con la precisazione che, nei rapporti interni tra debitori solidali, i revisori restano responsabili **solo nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato**. La seconda prevede la responsabilità solidale del responsabile della revisione e dei dipendenti delle società di revisione per i danni conseguenti ai loro inadempimenti o fatti illeciti, sempre con la precisazione che essi sono responsabili entro i limiti del contributo effettivo al danno cagionato.

E' un primo piccolo ma importante passo sul tema della responsabilità anche se ancora lontano dalle indicazioni dell'Unione europea con la raccomandazione della Commissione del 5 giugno 2008⁽³⁾.

La disciplina tenta, ancora timidamente, ma la direttiva comunitaria recepita con il D.Lgs. è antecedente (2006) alla raccomandazione soprarichiamata, di conciliare esigenze divergenti quali la necessaria qualità della revisione, l'interesse alla tutela dell'affidamento dei terzi sui giudizi espressi dai revisori, e, infine, l'interesse dei revisori a rispondere,

⁽³⁾ Raccomandazione della Commissione del 5 giugno 2008 "Limitazione della responsabilità civile dei revisori legali dei conti e delle imprese di revisione contabile" in GU Unione europea, 21/6/2008 n° 162/39, n° C (2008), 2274. Art. 5 della raccomandazione:

"Art. 5 (metodi per la limitazione della responsabilità):"

"Gli Stati membri dovrebbero adottare misure per limitare la responsabilità. A tal fine si raccomanda di utilizzare in particolare uno o più dei metodi seguenti:

a) fissazione di un importo finanziario massimo o di una formula che consenta il calcolo di tale importo;

b) fissazione di una serie di principi che prevedano che un revisore legale dei conti o un'impresa di revisione contabile non sia responsabile per le perdite subite da chi richiede il risarcimento al di là del proprio contributo effettivo e pertanto non sia responsabile in solido con altri autori di illeciti;

c) adozione di una disposizione che consenta alla società i cui conti devono essere controllati e al revisore legale o alla società di revisione contabile di stabilire una limitazione della responsabilità in un accordo".

appunto, solo nei limiti del proprio effettivo contributo al danno cagionato. La nuova disciplina, rispetto a quella previgente, fa riferimento in modo sicuramente più aderente ad un sistema fondato sulla responsabilità individuale, senza tuttavia rinunciare, purtroppo, al meccanismo della solidarietà.

RINGRAZIAMENTI^(*)

Il quaderno non avrebbe visto la luce senza l'impegno di tutti i componenti della commissione consultiva "Controllo societario" dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano.

Tutti i componenti si sono impegnati nella sua realizzazione, sia contribuendo in prima persona alla stesura degli articoli di commento sia nella fase successiva di revisione degli elaborati sia, infine, contribuendo con l'apporto di idee e suggerimenti a vario titolo.

Elencare tutti i partecipanti al lavoro sarebbe troppo dispersivo.

Ringrazio tutti con affetto e con gratitudine.

Un sentito ringraziamento ai Comitati scientifico ed editoriale della Scuola di Alta Formazione dell'Ordine di Milano che non solo ha accolto l'invito di pubblicare il lavoro ma ha anche, in considerazione dell'importanza e urgenza dei temi trattati, rivisto il palinsesto dei quaderni programmati, antepoendo la pubblicazione di questo agli altri già in calendario.

Infine un fortissimo ringraziamento postumo al nostro Presidente Dott. Luigi Martino, cui il lavoro è dedicato, che ha sempre sostenuto con grande attenzione e con preziosissimi consigli i lavori della Commissione che mi onoro di presiedere.

Non potrò mai dimenticare la disponibilità, l'attenzione, l'impegno, la sensibilità, le preziose indicazioni con cui ha sempre sostenuto e seguito i lavori e le iniziative della Commissione sino a coinvolgere alcuni dei suoi membri, tra cui il sottoscritto, nel lavoro propositivo e di consultazione pubblica con il Ministero dell'economia e della finanze, in rappresentanza dell'Ordine di Milano, che ha preceduto la promulgazione del Decreto legislativo di riforma della revisione.

^(*) A cura di Daniele Bernardi, Presidente della Commissione Controllo Societario ODCEC di Milano.

E' stata un'esperienza di grande importanza formativa che ha contribuito a rafforzare l'Ordine di Milano come punto di riferimento autorevole per tutti i colleghi, non solo milanesi, sui temi della vigilanza e del controllo societario.

Milano, maggio 2010.

CAPO I: DEFINIZIONI

Art. 1 – Definizioni^(*)

L'Articolo 1 del Decreto Legislativo n. 39, recepito in data 23 marzo 2010, ma con effetto 7 aprile 2010 ripropone lo schema delle definizioni adottato dalla direttiva comunitaria n. 2006/43/CEE. L'articolo in questione elenca e fornisce il significato, ai fini della comprensione del testo del Decreto Legislativo, definisce i destinatari delle norme e i testi normativi richiamati.

Le definizioni più interessanti sono nel seguito trasposte:

1. *rete*: “la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali”;

2. “*affiliata di una società di revisione legale*”: un ente legato alla società di revisione tramite la proprietà comune, la direzione comune o una relazione di controllo. L'ente fa quindi parte della “rete” della società di revisione;

3. “*enti di interesse pubblico*”: gli enti di interesse pubblico rappresentano una nuova categoria di società e l'identificazione degli stessi è soggetta alla presenza nell'elenco di cui all'articolo 16 del Decreto Legislativo;

4. “*ente di revisione di un Paese terzo*”: un ente che, indipendentemente dalla sua forma giuridica, effettua la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una società avente sede in un Paese terzo;

5. “*Paese terzo*”: uno Stato che non è membro dell'Unione europea;

^(*) A cura di Giorgio Morettini, Dottore Commercialista.

6. “gruppo”: l’insieme delle società incluse nel consolidamento ai sensi del decreto legislativo 9 aprile 1991 n. 127;

7. “*revisore del gruppo*”: il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale dei conti consolidati;

8. “*Registro/Registro dei revisori legali*”: il registro nel quale sono iscritti i revisori legali e le società di revisione legale, istituito ai sensi dell’articolo 2, comma 1;

9. “*relazione di revisione legale*”: il documento contenente il giudizio sul bilancio espresso dal soggetto cui è stato conferito l’incarico di revisione e che è firmato dal responsabile della revisione. Se l’incarico è affidato ad una società di revisione legale, la relazione di revisione deve essere sottoscritta dal revisore responsabile dello svolgimento dell’incarico;

10. *revisione legale/revisore legale*: per “revisione legale”, si intende “la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuata in un altro Stato membro dell’Unione europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro”. Il “revisore legale” è la persona fisica che svolge la funzione della revisione legale ed è iscritta nel registro dei revisori legali ovvero una persona fisica abilitata a esercitare la revisione legale in un altro Stato membro dell’Unione europea, ai sensi delle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro.

11. “*revisore di un Paese terzo*”: una persona fisica che effettua la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una società avente sede in un paese non appartenente all’Unione europea;

12. “*società di revisione legale*”: una società abilitata a esercitare la revisione legale ai sensi delle disposizioni del presente decreto legislativo e iscritta nel Registro ovvero un’impresa abilitata a esercitare la revisione legale in un altro Stato membro dell’Unione europea ai sensi delle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro;

La definizione di “*rete*” trae origine dalla raccomandazione della Commissione Europea del 16 maggio 2002, recepita in Italia dal Principio di Revisione n. 100 e dall’articolo 160, comma 1-bis, del D.Lgs. n. 24/02/1998 n. 58 (Testo Unico degli Intermediari Finanziari). L’individuazione della struttura in cui opera il revisore o la società di revisione, la c.d. “*rete*”, è necessaria per definire il requisito dell’indipendenza previsto dall’articolo 10 del Decreto Legislativo.

L’utilizzo di nuove espressioni per identificare l’attività di revisione

contabile, quali “*revisione legale*” e “*revisore legale*”, potrebbe far supporre la nascita di una nuova *attività professionale* che si sostituisce alla precedente *funzione* di controllo contabile. La Direttiva n. 2006/43/CE non fornisce alcun elemento a supporto dell’istituzione di una nuova attività professionale né si preoccupa di qualificare la revisione come una professione. La Direttiva persegue, infatti, l’obiettivo di raggiungere una sostanziale armonizzazione, ancorché non completa, degli obblighi in materia di revisione legale dei conti a livello comunitario.

L’attività professionale, in quanto tale, richiede l’esistenza di una serie di elementi identificativi, quali, a titolo esemplificativo, l’albo professionale, l’esistenza di organi di autogoverno e l’esistenza di un codice deontologico. Dall’analisi della Direttiva, non emerge alcuna esposizione degli elementi identificativi di una attività professionale.

CAPO II: ABILITAZIONE E FORMAZIONE CONTINUA

Art. 2 – Abilitazione all'esercizio della revisione legale^(*)

L'articolo 2 dello schema di Decreto disciplina l'abilitazione all'esercizio della revisione legale, stabilendo, al comma 1, che può essere esercitata solo dai soggetti (società di revisione/revisore) iscritti al registro dei revisori.

L'iscrizione al registro è subordinata:

- al rispetto dei requisiti di onorabilità individuati con apposito regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Consob;
- al possesso di una laurea almeno triennale, tra quelle individuate con apposito regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob;
- allo svolgimento del tirocinio, come individuato nel successivo articolo 3;
- al superamento dell'esame di idoneità individuato dall'articolo 4.

Il comma 3 consente ai revisori di altri Stati comunitari di essere iscritti al registro dei revisori a condizione che superino una prova attitudinale, effettuata in lingua italiana, vertente sulla conoscenza della normativa italiana rilevante, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob. Anche i revisori operanti in Paesi al di fuori della Comunità Europea possono richiedere l'iscrizione presso il registro italiano al superamento di una prova attitudinale e a condizione che sia garantita la reciprocità di trattamento per i revisori legali italiani nel Paese in cui operano. Un successivo regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, dovrà chiarire i criteri per l'individuazione della "reciprocità".

Le disposizioni contenute nel comma 3, benché non ancora in vigore per la mancanza del regolamento attuativo, sono di assoluta novità, in

^(*) A cura di Massimiliano Pergami, Dottore Commercialista.

quanto la normativa attualmente in vigore non prevede il mutuo riconoscimento con Stati Terzi né prevede l'abilitazione in Italia di revisori e/o società di revisione residenti in altri Stati Comunitari.

L'articolo in esame dispone i requisiti per l'iscrizione al registro delle società. In particolare, stabilisce che per tali società:

- tutti i componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione della società devono soddisfare il requisito della onorabilità da identificare con apposito regolamento;

- la maggior parte dei componenti del consiglio di amministrazione, o del consiglio di gestione è costituita da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione Europea. Da notare che il Decreto non richiede l'abilitazione del revisore in Italia, ma in uno degli Stati membri dell'Unione Europea. Pertanto, è possibile che un revisore persona fisica abilitato in un altro Stato membro possa far parte dell'organo direttivo di una società, ancorché non abilitato in Italia. In tale caso, il revisore abilitato in altro Stato membro e non abilitato in Italia né iscritto al Registro dei revisori non potrà sottoscrivere alcuna relazione di revisione;

- le società di persone (Società semplici, società in nome collettivo e società in accomandita semplice) possono richiedere l'iscrizione nel Registro dei revisori, a condizione che la maggioranza numerica e per quote dei soci sia costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea. Per le sole società semplici, l'iscrizione al registro è subordinata alla pubblicazione dell'atto costitutivo presso il registro delle imprese

- le società di capitali possono richiedere l'iscrizione nel registro a condizione che la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria sia spettante a soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea.

L'iscrizione al Registro dei revisori consente al revisore di effigiarsi del titolo di revisore.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
1	Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Consob	Definizione requisiti di onorabilità	Si tratta dell'individuazione dei requisiti di onorabilità che il revisore legale deve soddisfare per registrarsi al Registro

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
2	Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Elencazione delle lauree almeno triennali valide per l'accesso al registro	
3	Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Individuazione modalità per superare la prova attitudinale necessaria per iscriversi al registro per i revisori di altro Stato membro	Criteri per la valutazione di equivalenza dei requisiti dei revisori di altro Stato membro necessari per l'accesso al registro
4	Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Individuazione modalità per superare la prova attitudinale necessaria per iscriversi al registro per i revisori di Stato terzo (non UE)	Criteri per la valutazione di equivalenza dei requisiti dei revisori di altro Stato, che garantisca reciprocità di trattamento per i revisori italiani, necessari per l'accesso al registro

Art. 3 – Tirocinio^(*)

Viene confermata la durata almeno triennale del tirocinio e lo scopo dello stesso.

Il tirocinio, svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione Europea (il cui effettivo svolgimento dovrà essere attestato da parte dell'autorità competente dello Stato membro in questione) è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale.

In merito alle modalità di svolgimento del tirocinio atte a fornire al tirocinante l'acquisizione delle citate capacità professionali, il Legislatore rimanda ad un regolamento, di futura emanazione, da parte del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, con cui verranno definiti i seguenti aspetti:

^(*) A cura di Massimiliano Pergami, Dottore Commercialista.

- a) il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di iscrizione al registro del tirocinio;
- b) le modalità di svolgimento del tirocinio;
- c) le cause di cancellazione e sospensione del tirocinante dal registro del tirocinio;
- d) le modalità di rilascio dell'attestazione di svolgimento del tirocinio;
- e) gli obblighi informativi degli iscritti nel registro del tirocinio e dei soggetti presso i quali il tirocinio è svolto.

È da notare che dovrà essere chiarito se il conseguimento della laurea specialistica o magistrale possa essere considerata valida ai fini del tirocinio, così come previsto dalla convenzione quadro tra il Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Ministero dell'istruzione, università e ricerca (MIUR), sull'accesso all'albo dei dottori commercialisti, in modo tale che ai fini del compimento del triennio sia necessario un solo anno di pratica a conclusione del ciclo di studi universitari. Va segnalato che in mancanza di tale coordinamento, qualora venisse reintrodotta la previgente previsione, secondo cui l'accesso al registro dei revisori (ora registro dei revisori legali) avveniva "automaticamente" per coloro i quali avessero già superato l'esame di abilitazione alla professione di commercialista, detta procedura risulterebbe di difficile applicazione in quanto a fronte di un solo anno di pratica post-laurea per l'accesso all'esame di abilitazione dei dottori commercialisti corrisponderebbero almeno tre anni di pratica per il raggiungimento dei requisiti minimi necessari per il sostenimento dell'esame di abilitazione a revisore legale.

Le informazioni relative all'intero svolgimento del periodo di tirocinio saranno pubblicate sul registro del tirocinio, conservato elettronicamente e visionabile gratuitamente sul sito internet del soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio. In merito alle informazioni pubblicate si segnala che nel registro del tirocinio verranno indicati, per ciascun tirocinante iscritto:

- a) le generalità complete del tirocinante e il recapito da questo indicato per l'invio delle comunicazioni relative ai provvedimenti concernenti il tirocinio;
- b) la data di inizio del tirocinio;
- c) il soggetto presso il quale il tirocinio è svolto;
- d) i trasferimenti del tirocinio, le interruzioni e ogni altro fatto modificativo concernente lo svolgimento del tirocinio.

In merito agli adempimenti in capo al tirocinante si segnala che entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante

redige una relazione sull'attività svolta, specificando gli atti ed i compiti relativi ad attività di revisione legale alla cui predisposizione e svolgimento ha partecipato, con l'indicazione del relativo oggetto, e delle prestazioni tecnico-pratiche rilevanti alla cui trattazione ha assistito o collaborato. La relazione annuale è sottoscritta dal soggetto presso il quale è svolto il tirocinio e trasmessa al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio.

Il tirocinante che intende completare il periodo di tirocinio presso altro revisore legale o società di revisione legale, ne dovrà dare comunicazione scritta al soggetto incaricato della tenuta del registro del tirocinio, allegando le attestazioni di cessazione e di inizio del tirocinio rilasciate rispettivamente dal soggetto presso il quale il tirocinio è stato svolto e da quello presso il quale è proseguito. Il rispetto di quanto previsto è necessario per ottenere il riconoscimento del periodo di tirocinio svolto presso un soggetto diverso da quello precedentemente indicato.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
5	Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob	Modalità di attuazione del tirocinio, del registro del tirocinio ed obblighi informativi	Tale regolamento dovrà definire: a) il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di iscrizione al registro del tirocinio; b) le modalità di svolgimento del tirocinio; c) le cause di cancellazione e sospensione del tirocinante dal registro del tirocinio; d) le modalità di rilascio dell'attestazione di svolgimento del tirocinio; e) gli obblighi informativi degli iscritti nel registro del tirocinio e dei soggetti presso i quali il tirocinio è svolto.

Art. 4 – Esame di idoneità professionale^(*)

L'Art. 4 apporta una serie di significative modifiche all'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale.

Come si evince dalla lettura del comma n. 1 la prima importante modifica riguarda la cadenza dell'esame, ora semestrale e non più annuale.

Diversa è anche la competenza dell'organo che indice l'esame, non più il Ministero di grazia e giustizia, ma il Ministero dell'economia e delle finanze.

In attesa del regolamento che andrà a disciplinare le modalità di presentazione delle domande di ammissione, la nomina della commissione e lo svolgimento dell'esame, si evidenzia come le materie che l'aspirante revisore legale dovrà dimostrare di conoscere in sede d'esame siano già state definite.

Il numero delle stesse passa dalle precedenti 11⁽⁴⁾ alle attuali 19; tra le più importanti novità in questo senso si segnala l'introduzione di:

- principi contabili nazionali ed internazionali;
- analisi finanziaria;
- gestione del rischio di controllo interno;
- principi di revisione nazionali ed internazionali;
- revisione legale.

L'esame nella sua nuova formulazione sarà probabilmente più selettivo rispetto al passato, è da segnalare comunque che, come accadeva nella precedente formulazione, è stabilito che per alcune materie (i.e. diritto, informatica, matematica e statistica) l'accertamento della conoscenza sarà limitato solo a quanto necessario per lo svolgimento della revisione.

Un altro tema di rilievo trattato dal presente articolo (ma ancora in attesa di regolamento del MEF) è l'individuazione dei casi di equipollenza (o delle eventuali integrazioni da apportare) tra l'esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale e gli esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio di professioni regolamentate.

Di grande portata, in questo senso, il fatto che la proposta di mantenere l'attuale previsione in materia di accesso all'attività di revisione per coloro i quali avendo superato l'esame di abilitazione alla professione

^(*) A cura di Alessandro Carturani, Dottore Commercialista.

⁽⁴⁾ Rif. precedente normativa: art. 4 D.Lgs. 27/1/92 n. 88.

di Dottore Commercialista non sia stata accolta a causa delle differenti materie previste nei rispettivi esami⁽⁵⁾.

È però auspicabile che l'esame di stato per Dottori commercialisti, debitamente integrato, venga equiparato a quello di abilitazione all'esercizio della revisione.

Da ultimo si segnala che tra le disposizioni transitorie contenute nel comma 8 nell'articolo 43 viene stabilito il riconoscimento del diritto all'iscrizione nel registro dei revisori legali ai soggetti (persone fisiche e società) che al momento dell'entrata in vigore del registro stesso risultino già iscritti al registro dei revisori contabili di cui all'articolo 1 del D.Lgs. 88/92 e all'Albo speciale delle società di revisione di cui art 161 D.Lgs. 24/2/98 n. 58.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
6	Ministro della giustizia di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Disciplinare e definire le modalità di attuazione dell'esame di idoneità professionale	<p>Lo scopo del regolamento sarà di definire tra l'altro:</p> <p>a) il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di ammissione all'esame di idoneità professionale;</p> <p>b) le modalità di nomina della commissione esaminatrice e gli adempimenti cui essa è tenuta;</p> <p>c) il contenuto e le modalità di svolgimento dell'esame di idoneità professionale;</p>

⁽⁵⁾ Le materie previste nell'esame di stato per ottenere l'iscrizione all'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili sono elencate nell'art 46 D.Lgs. 28 giugno 2005, n. 139 (rif. Albo A).

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
6	Ministro della giustizia di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Disciplinare e definire le modalità di attuazione dell'esame di idoneità professionale	<p>d) i casi di equipollenza con esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio di professioni regolamentate e le eventuali integrazioni richieste.</p> <p>E' stabilito che il Ministro della giustizia ha facoltà di integrare le materie d'esame e deve attuare le misure di esecuzione adottate dalla Commissione europea in tema di modifica dell'elenco delle materie su cui verte il controllo delle conoscenze teoriche tenendo conto degli sviluppi della revisione contabile e della professione di revisore dei conti ai sensi dell'Art. 8 par. 3 direttiva 2006/43/CE.</p>

Art. 5 – Formazione continua^(*)

L'Art. 5 prevede l'introduzione della formazione continua sia per gli iscritti al registro sia per gli iscritti al registro del tirocinio.

Tale formazione sarà basata su programmi di aggiornamento professionale finalizzati al perfezionamento ed al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali. Per poter conoscere nel dettaglio quali saranno i contenuti dei programmi, le modalità attuative con le quali tali programmi verranno svolti e le tempistiche di aggiornamento (i.e. numero di ore annuo minimo richiesto) sarà però necessario attendere l'apposito regolamento del MEF sentita la Consob.

^(*) A cura di Alessandro Carturani, Dottore Commercialista.

Il medesimo regolamento andrà a definire anche le modalità con cui tale formazione potrà essere svolta presso società od enti dotati di una adeguata struttura organizzativa.

Nei casi in cui gli iscritti al registro risultino già soggetti a formazione continua dal proprio ordine di appartenenza e la tipologia di tale formazione abbracci tematiche per propria natura vicine o comunque complementari a quelle della revisione legale si ritiene auspicabile che il riconoscimento dei crediti formativi così maturati venga considerato valido anche ai fini del mantenimento della iscrizione nel registro.

Tale equiparazione appare applicabile in particolare per quegli enti (tipicamente ordini professionali) che già da tempo hanno implementato un sistema di formazione permanente obbligatoria basato su una consolidata struttura organizzativa che sia al contempo sufficientemente flessibile da garantire, con un adeguato coordinamento, che i programmi trattati all'interno della propria formazione vengano svolti in modo tale da poter essere accreditati dal MEF nell'atteso regolamento.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
7	Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Individuazione modalità per la formazione continua per i tirocinanti e per i revisori abilitati	Tale regolamento dovrà individuare programmi e modalità di svolgimento utili al fine di garantire un adeguato mantenimento delle conoscenze teorico/pratica degli iscritti al registro individuando al contempo le modalità con cui la formazione continua potrà avvenire presso società o enti dotati di una adeguata struttura organizzativa e secondo programmi accreditati dal MEF, sentita la CONSOB.

Art. 6 – Iscrizione nel Registro

Gli articoli 6 e 7 del D.Lgs. stabiliscono il contenuto e le informazioni necessarie che dovranno essere riportate nel Registro dei revisori per ciascun revisore.

In base alla lettura dell'articolo 6, il Registro dei revisori verrà tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze. L'articolo 21, comma 2, del Decreto Legislativo dispone, tuttavia, che *“Il Ministero dell'economia e delle finanze può avvalersi su base convenzionale di enti pubblici o privati per lo svolgimento dei compiti, anche di indagine e accertamento, connessi all'abilitazione dei revisori legali e delle società di revisione legale, alla tenuta del Registro e del registro del tirocinio, allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità”*. Attualmente, il registro è tenuto per la revisione delle società non quotate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, per conto del Ministero della Giustizia, e per la revisione delle società quotate dalla CONSOB. Da ciò ne consegue che, benché il registro dei revisori dovrà essere dal ministero dell'economia e delle finanze, il regolamento attuativo previsto dagli articoli 6 e 7 del Decreto Legislativo potranno demandare ai soggetti che attualmente gestiscono il Registro dei revisori le citate incombenze.

Il Regolamento attuativo di cui all'articolo 6 del Decreto Legislativo, dovrà stabilire:

- a) il contenuto e le modalità di presentazione delle domande di iscrizione nel Registro dei revisori legali e delle società di revisione;
- b) modalità e termini entro cui esaminare le domande di iscrizione e verificare i requisiti.

Nei casi di ritardata e mancata comunicazione delle informazioni necessarie da inscrivere nel registro dei revisori o in caso di mancata

^(*) A cura Giorgio Morettini, Dottore Commercialista.

sussistenza dei requisiti per l'abilitazione, il Ministero delle finanze dovrà dare comunicazione per iscritto all'interessato, assegnandogli un termine non superiore a sei mesi per sanare le carenze. Trascorso tale termine, il Ministero potrà procedere alla cancellazione di tale soggetto presso il Registro dei revisori con atto motivato e previa comunicazione all'interessato.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
8	Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob	Contenuto e modalità di presentazione delle domande d'iscrizione al registro dei revisori	Tale regolamento dovrà individuare la verifica dei requisiti necessari per l'iscrizione nel registro dei revisori

Art. 7 - Contenuto informativo del Registro^(*)

L'articolo 7 stabilisce il contenuto informativo minimo che il Registro dei Revisori deve riportare per ogni revisore o società di revisione.

Il Registro dovrà riportare per i revisori persone fisiche:

- i dati identificativi del soggetto;
- i dati della società di revisione, con indicazione del relativo sito internet, dell'eventuale società di revisione legale presso la quale il revisore è impiegato o della quale è socio o amministratore;
- ogni altra eventuale iscrizione del revisore in albi o registri di revisori legali o di revisori dei conti in altri Stati membri dell'Unione europea o in Paesi Terzi, con l'indicazione degli eventuali numeri di iscrizione e delle autorità competenti alla tenuta degli albi o registri;
- la sussistenza di incarichi di revisione presso enti di interesse pubblico; eventuali provvedimenti sanzionatori in essere.

Il contenuto del Registro per le società di revisione è simile rispetto a quello dei revisori persone fisiche. Dovranno essere indicati i dati identificativi della società, la composizione dei soci e l'indicazione degli esponenti dell'organo amministrativo, nonché eventuali iscrizioni in albi e/o registri presso altri Stati della Comunità o presso Paesi terzi. Anche

(*) A cura Giorgio Morettini, Dottore Commercialista.

per le società di revisione, sarà necessario indicare la sussistenza di incarichi di revisione presso enti di interesse pubblico e eventuali provvedimenti sanzionatori in essere.

Le società di revisione dovranno, inoltre, comunicare l'eventuale rete cui appartiene la società, con l'indicazione dei nomi e degli indirizzi di tutte le altre società appartenenti alla rete nonché delle società affiliate oppure, in alternativa, il luogo in cui tali informazioni sono accessibili al pubblico.

Il Registro dei revisori sarà conservato in forma elettronica e sarà accessibile gratuitamente sul sito Internet del soggetto incaricato dal Ministero delle Finanze per la tenuta del Registro.

Ogni modifica delle informazioni contenute nel registro, sarà comunicata tempestivamente dal revisore o dalla società di revisione al soggetto incaricato della tenuta del Registro

Il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob, con proprio regolamento, dovrà definire il contenuto, le modalità e i termini di trasmissione delle informazioni e dei loro aggiornamenti da parte degli iscritti nel Registro.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
9	Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob	Contenuto informativo del registro	Il regolamento in questione dovrà definire il contenuto, le modalità e i termini di trasmissione delle informazioni e dei loro aggiornamenti che dovranno essere riportati nel Registro

Art. 8 - Sezione del Registro per i revisori inattivi^(*)

L'articolo 8 prevede l'introduzione del Registro dei revisori inattivi. In tale registro, verranno indicati i soggetti che non hanno ottenuto incarichi di revisione legale o non hanno collaborato ad una attività di revisione legale in una società di revisione legale per tre anni consecutivi e quelli che

^(*) A cura Giorgio Morettini, Dottore Commercialista.

ne faranno volontariamente richiesta. Tali soggetti potranno assumere nuovi incarichi, e “passare” quindi nel registro dei revisori “attivi”, solo dopo che abbiamo preso parte ad un corso di aggiornamento e formazione, secondo modalità che verranno stabilite con regolamento predisposto dal Ministero dell’economia e delle finanze. Gli iscritti nel Registro dei revisori inattivi non sono tenuti a osservare gli obblighi in materia di formazione continua e non sono soggetti al controllo della qualità, previsto dal successivo articolo 20 del Decreto Legislativo, né al pagamento dei contributi finalizzati alla copertura dei relativi costi.

L’articolo non dispone nulla in merito all’eventuale sistema dei crediti formativi dei soggetti iscritti nel registro dei revisori “inattivi”, né la disciplina relativa alla formazione degli iscritti a più albi.

In particolare, dalla lettura dell’articolo in questione, sembra emergere che il revisore inattivo potrà prendere parte ai programmi di formazione continua previsti dall’articolo 5, comma 1, e, in tal caso, potrà assumere nuovi incarichi senza la necessità di partecipare al “corso di formazione e aggiornamento” citato. Nel caso in cui, invece, il revisore inattivo non partecipi ai corsi di formazione continua, al fine di poter assumere nuovi incarichi, dovrà necessariamente seguire un preciso corso di formazione ed aggiornamento, le cui modalità dovranno essere stabilite dal relativo regolamento che dovrà emettere il Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob.

L’articolo non definisce, inoltre, in quale dei due registri dovranno iscriversi i nuovi revisori che abbiano superato l’esame di abilitazione previsto dall’articolo 4 del Decreto Legislativo. Il testo normativo prevede che la condizione per essere iscritti nel registro dei revisori “inattivi” sia l’assenza di incarichi di revisione legale per un triennio, mentre la condizione per poter “passare” nel registro dei revisori attivi, e quindi di poter assumere nuovi incarichi, sia la frequentazione dei corsi di aggiornamento e formazione.

Con riferimento ai nuovi abilitati, la condizione dell’assenza di incarichi nel triennio precedente non dovrebbe trovare applicazione.

Dalla lettura dell’articolo, emerge che il requisito sottostante il soddisfacimento della condizione per poter “passare” dal registro dei revisori inattivi al registro dei revisori “attivi” sia la conoscenza della materia della revisione, stante la necessità di attendere ad un corso di formazione ed aggiornamento. Pertanto, nel momento in cui la conoscenza della revisione legale viene garantita dal superamento dell’esame di abilitazione, che si presume sia stato superato poco tempo prima dell’iscrizione, il nuovo revisore dovrebbe iscriversi di diritto nel

registro dei revisori “attivi”. In ogni caso, si auspica che il Regolamento attuativo chiarisca anche tale aspetto.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
10	Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob	Definizione delle modalità per “passare” dal registro dei revisori inattivi al registro dei revisori attivi	

CAPO IV: SVOLGIMENTO DELLA REVISIONE LEGALE

Art. 9 – Deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale^(*)

1. Premessa

L'Art. 9 del D.Lgs. detta norme in tema di deontologia, riservatezza e segreto professionale ma introduce anche previsioni imperative circa lo scambio di informazioni tra revisore uscente e revisore entrante in occasione dei passaggi di consegne nella successione degli incarichi.

2. Analisi dell'articolo

Il primo comma prevede come i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale siano tenuti a rispettare i principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministero dell'Economia e Finanze (di seguito MEF), di concerto con il Ministero della Giustizia, sentita la Consob.

In proposito si osservi come, allo stato attuale, il principio di revisione (di seguito PdR), 200, principio elaborato dal CNDCEC e ratificato dalla CONSOB, preveda principi generali d'ordine deontologico ed ha, quindi, le caratteristiche peculiari previste dal primo comma dell'Art. 9 del D.Lgs. fermo restando l'attuale mancanza formale di approvazione da parte del MEF di concerto con il Ministero di giustizia.

Il secondo comma detta le norme di consultazione tra il revisore uscente e il revisore entrante nelle successioni degli incarichi.

^(*) A cura Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

Il terzo comma rinvia alle eventuali misure di esecuzione adottate dalla Commissione europea in tema di deontologia ai sensi dell'Art. 21 della direttiva 2006/43 CE⁶⁾.

3. Principi generali

Nel principio di revisione 200 sono indicati i principi generali cui il revisore deve attenersi nello svolgimento dell'incarico atteso che l'Unione europea non ha attuato le misure di esecuzione richiamate nel terzo comma. Questi sono costituiti da:

- a) indipendenza;
- b) integrità;
- c) obiettività;
- d) competenza e diligenza;
- e) riservatezza;
- f) professionalità;
- g) rispetto dei principi tecnici.

Il significato di queste norme etiche è ben descritto nell'appendice del PdR 200.

In sintesi:

- 1) indipendenza: il revisore deve essere in una posizione di indipendenza formale e sostanziale nell'espletamento dell'incarico;
- 2) competenza e diligenza: il revisore deve acquisire un adeguato livello di competenza professionale specifica, mantenere un costante aggiornamento professionale e svolgere la propria attività di revisione con diligenza professionale;
- 3) riservatezza: il revisore non può divulgare notizie riservate;
- 4) responsabilità legale: il revisore ha la responsabilità, civile e penale, stabilita dalla legge;

⁶⁾ Articolo 21 **Deontologia professionale**

1. Gli Stati membri assicurano che tutti i revisori legali e tutte le imprese di revisione contabile siano tenuti al rispetto di principi di deontologia professionale. In essi rientrano quanto meno la funzione di interesse pubblico, l'integrità e l'obiettività, la competenza professionale e la diligenza.

2. Al fine di assicurare la fiducia nella funzione di revisione e l'applicazione uniforme del paragrafo 1 del presente articolo, la Commissione può adottare misure di esecuzione in materia di principi che disciplinano la deontologia professionale secondo la procedura di cui all'articolo 48, paragrafo 2. L 157/96 IT Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 9.6.2006.

5) rapporti tra revisori: il rapporto tra revisori deve essere improntato su basi di correttezza e collaborazione;

6) compenso del revisore: il revisore deve percepire un compenso adeguato all'incarico svolto.

In dettaglio:

3.1. Indipendenza

(che sarà approfondito nel successivo capitolo)

Si osservi come la norma etica sull'indipendenza prescriva come il revisore debba essere sia in una posizione di indipendenza formale sia sostanziale nello svolgimento dell'incarico di revisione.

Ne consegue come l'indipendenza si articoli, dunque, in indipendenza legale e professionale.

L'indipendenza legale consiste, secondo il PdR 200, nell'insussistenza di situazioni di incompatibilità ai sensi di legge – successivi Artt. 10 e 17 del D.Lgs. 39/2010 - o di regolamento.

L'indipendenza professionale consiste, invece, nell'atteggiamento mentale indipendente nei confronti della società che conferisce l'incarico e che il revisore (e i suoi collaboratori), devono assumere e mantenere costantemente nel corso dello svolgimento del mandato.

3.2. Integrità

Il revisore e i suoi collaboratori devono svolgere il loro incarico con integrità e obiettività e nell'assenza di qualsiasi interesse che essi possano avere, direttamente o indirettamente, con la società che ha conferito l'incarico, i soci, gli amministratori e la direzione generale di quest'ultima.

L'integrità è costituita, secondo l'indicazione deontologica, non solo dall'onestà intellettuale, ma anche dall'agire con equità e sincerità.

3.3. Obiettività

Impone al revisore di essere imparziale e libero da vincoli che possano influire sul suo giudizio professionale.

Le norme sull'indipendenza e la sua integrità, come sopra definita, hanno il preciso scopo di favorire l'obiettività del revisore.

Ne consegue dunque come il revisore debba rifiutare un incarico qualora constati la sussistenza di circostanze o vincoli che possano influenzare il suo giudizio, ovvero quando particolari circostanze possano sollevare nei terzi il fondato dubbio della mancanza di indipendenza.

Non è quindi sufficiente l'onestà intellettuale del revisore, ma è altresì necessaria la condizione obiettiva, come sarà di seguito approfondito, di

essere riconosciuto indipendente dai terzi.

3.4. Competenza e diligenza

La competenza professionale, secondo il PdR 200, può essere considerata in due aspetti che sono stati puntualmente previsti nello stesso D.Lgs. 39/2010:

- L'ottenimento della competenza professionale con il titolo universitario adeguato, il tirocinio professionale ed un esame per l'abilitazione all'esercizio della professione;
- L'aggiornamento professionale per il mantenimento della competenza che richiede il continuo aggiornamento nelle discipline attinenti, direttamente o indirettamente all'attività di revisione. Il revisore deve, inoltre, provvedere all'adeguata formazione professionale ed al costante aggiornamento dei collaboratori in relazione al grado di esperienza da essi raggiunto.

La diligenza professionale è deontologicamente intesa come impegno del revisore e dei suoi collaboratori ad ottemperare ai propri doveri professionali e, in particolare, ad osservare i principi di revisione statuiti nello svolgimento della propria attività.

In particolare sotto questo profilo è richiesto al revisore un adeguato livello di competenza, capacità ed esperienza sia nel campo della revisione contabile in generale sia con specifico riferimento all'attività svolta dalla società in cui ricopre l'incarico (professionalità), ed un'applicazione diligente ed accurata di tali qualità.

Quando il revisore si avvale di collaboratori, l'esercizio della diligenza professionale richiede un'adeguata direzione del lavoro svolto, un'opera costante di controllo ed un riesame critico delle risultanze e delle conclusioni raggiunte.

3.5. Riservatezza

Il revisore ha l'obbligo di mantenere riservate le informazioni di cui è venuto a conoscenza nel corso dello svolgimento dell'incarico.

Il dovere della riservatezza continua anche dopo la fine della relazione professionale tra la società che ha conferito l'incarico e il revisore.

La riservatezza deve essere sempre osservata dal revisore, salvo che la divulgazione di informazioni non sia espressamente autorizzata dal cliente o imposta dalla legge.

Il dovere di riservatezza è superato nei seguenti casi:

- per proteggere gli interessi professionali di un revisore in un procedimento legale;

- per permettere controlli di qualità disposti dagli organismi competenti;
 - per rispondere a indagini di organi professionali o di vigilanza.
- L'obbligo di riservatezza si estende ai collaboratori del revisore.

3.6. Rispetto dei principi tecnici

Riassunti nella prescrizione per il revisore di operare in conformità alle norme di legge, ai principi di revisione e, ove applicabili, alle raccomandazioni emanate dalla Consob.

4. Scambio di informazioni tra revisori

Circa, invece, le previsioni per lo scambio di informazioni tra revisori in occasione dei passaggi di consegne nella successione degli incarichi si osservi come il revisore legale o la società di revisione legale sono ora tenuti a consultare, a norma del secondo comma dell'Art. 9, per espressa previsione legislativa, il soggetto precedentemente incaricato della revisione, al fine di ottenere ogni informazione utile allo svolgimento della revisione nella società che conferisce l'incarico.

Il revisore uscente è tenuto a consentire l'accesso a tali informazioni.

Il PdR 200 prescrive come il rapporto fra revisori debba essere improntato su basi di correttezza e collaborazione.

I rapporti fra il revisore cui non è stato rinnovato od è stato revocato l'incarico (revisore precedente) ed il revisore che gli succede (revisore successore) devono conformarsi a queste norme etiche di collaborazione e correttezza, ed ancora:

1. Rapporti con un'azienda che ha un altro revisore:

Il revisore può offrire i propri servizi ad un'azienda il cui bilancio è oggetto di revisione da parte di un altro revisore solo su richiesta esplicita dell'azienda stessa. In questo caso non è tenuto ad informare il revisore in carica, ma deve indicare all'azienda che non può accettare l'eventuale incarico se non dopo aver informato e consultato il precedente revisore.

2. Rapporti con il precedente revisore prima dell'accettazione dell'incarico:

Il revisore cui è stato prospettato l'incarico deve informare l'azienda della necessità di consultare il precedente revisore ed ottenere che la stessa autorizzi il precedente revisore a rendersi disponibile per tale consultazione, sollevandolo dall'obbligo di riservatezza. Se l'azienda nega

tale autorizzazione, il revisore - dopo averne richiesto il motivo - deve considerare le implicazioni di tale rifiuto nel decidere l'accettazione dell'incarico.

L'espressa previsione di scambio di informazioni tra revisori, nella successione degli incarichi, riveste particolare importanza nell'ottica di consentire, al nuovo revisore, di disporre di tutte le informazioni necessarie per il miglior svolgimento dell'incarico.

5. Misure di esecuzione della Commissione europea

Il terzo comma dell'Art. 9, infine, stabilisce che il MEF, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, darà attuazione anche con successivi regolamenti alle eventuali misure che la Commissione europea potrà adottare in tema di esecuzione e principi che disciplinano la deontologia professionale come consentito dall'Art. 21, paragrafo 2, della direttiva 2006/43/CE⁷⁾.

6. Entrata in vigore

L'Art. 9 in commento non richiama specificamente regolamenti di attuazione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.Lgs. 39/2010 l'articolo è in vigore dal 7 aprile 2010.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

⁷⁾ Direttiva 2006/43/CE in GUUE n° 157 del 9/6/2006, Art. 21 Deontologia professionale.

Gli Stati membri assicurano che tutti i revisori legali e tutte le imprese di revisione contabile siano tenuti al rispetto di principi di deontologia professionale. In essi rientrano quanto meno la funzione di interesse pubblico, l'integrità e l'obiettività, la competenza professionale e la diligenza.

Al fine di assicurare la fiducia nella funzione di revisione e l'applicazione uniforme del paragrafo 1 del presente articolo, la Commissione può adottare misure di esecuzione in materia di principi che disciplinano la deontologia professionale secondo la procedura di cui all'articolo 48, paragrafo 2.

Art. 10 – Indipendenza ed obiettività^(*)

1. Premessa

E' uno degli articoli più innovativi di tutto il D.Lgs. 39 e risolve in buona parte alcuni dei problemi interpretativi circa la verifica della sussistenza dei requisiti di indipendenza del revisore (in particolare del sindaco-revisore), sollevati dagli Artt. 2399, comma 1, lettera c) e 2409, quinquies del codice civile (quest'ultimo abrogato dall'Art. 34 dello schema di D.Lgs.), nelle fattispecie più frequenti.

Occorre preliminarmente considerare come gli obiettivi d'efficienza e d'elevata qualità del sistema di revisione legale perseguiti dal decreto di riforma siano subordinati alla minimizzazione dei conflitti di interesse tra la società sottoposta al controllo ed il soggetto incaricato di quest'ultimo sia esso un team di professionisti quale il collegio sindacale, un revisore individuale o una società di revisione⁽⁸⁾.

2. Analisi dell'articolato

Il primo comma dell'articolato prevede espressamente che il revisore legale o la società di revisione legale che effettuano la revisione legale dei conti di una società debbano essere indipendenti da questa e non possano essere in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale⁽⁹⁾.

^(*) A cura Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

⁽⁸⁾ In termini generali, l'assenza di conflitti e quindi l'indipendenza è sempre un concetto "relativo" - in tale senso F. CENTONZE, "Controlli societari e responsabilità penale" Giuffrè – collana rivista delle società, 33, Milano 2009, pag 236, ed anche, "l'indipendenza di coloro che sono chiamati ad esercitare una funzione di controllo, rappresenta una chimera che, comunque il diritto non può smettere di inseguire", S. FORTUNATO, commento all'art. 2409 quinquies, in Commentario NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES 2004, pp. 833, 838.

⁽⁹⁾ Sulla circostanza che il Collegio sindacale sia coinvolto o meno nel processo decisionale della società che conferisce l'incarico si è aperto un ampio dibattito dottrinale in occasione della diffusione del documento di consultazione del MEF – nell'aprile 2008 – sul recepimento della direttiva 2006/43 CE. La soluzione scelta dal MEF e successivamente dal legislatore è stata quella di non ritenere l'organo di vigilanza coinvolto nel processo decisionale ed è per tale ragione che il collegio ha conservato, nelle srl e nelle spa per opzione statutaria, la facoltà di svolgere la revisione legale dei conti. Si veda, per tutti, in dottrina G.E. COLOMBO, parere al CNDCEC del 6 giugno 2008 "Nel sistema vigente il collegio sindacale non è coinvolto in processi decisionali della società che possano dar luogo a limitazioni della successiva indipendenza del controllo contabile (o revisione: si tratta di sinonimi)" pag. 6.

Il secondo comma dell'Art. 10 stabilisce, con una minuziosa elencazione, che il revisore legale o la società di revisione legale **non potranno effettuare la revisione legale** dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete⁽¹⁰⁾:

- a) sussistano relazioni finanziarie,
- b) d'affari,
- c) di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, **comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.**

Se l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale rischia di essere compromessa, come nei casi tipici già individuati nel PdR n°100 e ripresi nell'articolo, di:

- i. auto-riesame,
- ii. interesse personale,
- iii. esercizio del patrocinio legale,
- iv. familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione,

il revisore legale o la società di revisione legale devono adottare misure volte a ridurre tali rischi.

Qualora però tali rischi siano di rilevanza tale da compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale questi, come detto, **non potranno effettuare la revisione legale.**

Il quinto comma dell'Art. 10 **impone** ai revisori legali – e alle società di revisione – **di dotarsi di procedure idonee a prevenire e rilevare** tempestivamente le situazioni che possano comprometterne l'indipendenza.

L'istituzione e il funzionamento di tali procedure dovranno essere **documentati** in modo da poter essere **assoggettati al sistema obbligatorio di controllo della qualità** introdotto nel capo VI del decreto legislativo.

Le carte di lavoro del revisore – prevede il settimo comma – dovranno documentare tutti i rischi rilevanti e le minacce all'indipendenza nonché le misure adottate dallo stesso revisore per limitare detti rischi.

⁽¹⁰⁾ Nella definizione di rete, ad avviso di chi scrive, rientrano gli studi professionali associati per via del riferimento alla “*struttura ... che è finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, ... uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali?*”.

Di assoluto rilievo, nell'articolato in commento, il riferimento, al comma 9, ai **corrispettivi** che assumono un'importanza decisiva per valutare l'indipendenza del revisore⁽¹¹⁾.

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può:

- 1) essere subordinato ad alcuna condizione,
- 2) essere stabilito in funzione dei risultati della revisione,
- 3) né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro **rete**.

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è **determinato in modo da garantire la qualità** e l'affidabilità dei lavori.

A tal fine i soggetti incaricati della revisione legale **determineranno le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:**

- a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui al successivo Art.11 del D.Lgs. 39/2010.

Anche le misure della retribuzione dei dipendenti delle società di revisione – undicesimo comma – che partecipano allo svolgimento delle attività di revisione legale, non possono essere in alcun modo determinate all'esito delle revisioni da questi compiute.

In analogia al precedente Art. 9 i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti sono tenuti al rispetto dei principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal MEF, sentita la Consob, ovvero emanati dal MEF, sentita la Consob⁽¹²⁾.

⁽¹¹⁾ Come previsto nella raccomandazione della Commissione europea del 16 maggio 2002 “*L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali*” e dal CNDCEC con il PdR 100.

⁽¹²⁾ Attualmente in vigore il PdR n° 100, “*principi sull'indipendenza del revisore*” ratificato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dal Consiglio Nazionale dei Ragionieri rispettivamente il 13/07/2005 e 28/01/2005 e dalla CONSOB con raccomandazione del 15185 del 5 ottobre 2005.

3. Analisi dell'articolato - commenti

Si osservi, in primo luogo, come il riferimento ai corrispettivi, comporterà, ad avviso di chi scrive, l'imprescindibile necessità d'aggiornamento delle tariffe professionali e/o la previsione di un'apposita tariffa per gli iscritti al registro, in particolare sia per circoscrivere e superare le probabili eccezioni che saranno sollevate dalle società revisionate, sia per definire criteri oggettivi che consentano al revisore di non subire censure nel corso del controllo della qualità previsto dall'Art. 20 del decreto⁽¹³⁾.

Le norme sull'indipendenza introdotte non rappresentano una novità per i revisori che sino ad oggi hanno osservato i principi di revisione; l'innovazione davvero significativa è che queste non sono più articolate in un principio della professione ma contenute in una norma di Legge che risolve gran parte delle interpretazioni, non univoche, dell'Art. 2399, comma 1, lettera c) del codice civile richiamato dall'Art. 2409 quinquies (abrogato dal D.Lgs. 39/2010.)

Il dettato normativo risulta meno incentrato sugli aspetti formali rispetto a quello adottato della lettera c), comma 1, dell'Art. 2399 del codice civile e più incisivo e puntuale dal momento che individua con minuzia i fattori che incidono sull'indipendenza del revisore legale, nonché risulta più ampio rispetto alla previgente normativa.

Le situazioni che possono mettere in discussione l'indipendenza del revisore devono essere verificate, in primo luogo, non solo con riferimento ai rapporti intercorrenti tra la società revisionata ed il revisore legale o la società di revisione legale, ma anche con riferimento alla rete.

Tale riferimento permette di estendere notevolmente l'ambito delle possibili relazioni al ricorrere delle quali potrebbe essere compromessa l'indipendenza del soggetto preposto al controllo legale dei conti.

In presenza, infatti, di relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, tra la società oggetto di revisione legale e la rete alla quale appartiene il soggetto incaricato alla revisione legale, un terzo informato, obiettivo e ragionevole potrebbe trarre la

⁽¹³⁾ Art. 20, comma quinto: *“Il controllo della qualità, basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e dei requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale”*.

conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa.

L'indipendenza del soggetto incaricato della revisione, in questi termini, è compromessa non solo con l'appartenenza del revisore alla stessa associazione professionale, la quale fornisce alla società revisionata, per il tramite di altri professionisti, servizi diversi dalla revisione, ma anche l'appartenenza del primo ad una più ampia struttura della quale fanno parte anche i soggetti legati alla società stessa, anche indirettamente, da relazioni di altro genere per via del giudizio che il terzo informato, obiettivo e ragionevole potrebbe trarre in ordine alle relazioni intercorrenti tra le parti in questione.

4. Le minacce all'indipendenza

Con riferimento alla casistica indicata dall'Art. 10 si osservi come l'indipendenza del revisore può essere compromessa da diversi tipi di minacce. Tali minacce sono riconducibili a situazioni ambientali e personali che, singolarmente prese o nel loro insieme, possono indurre il terzo ragionevole e informato a dubitare sull'imparzialità e obiettività di giudizio del revisore.

In particolare, le tipiche tipologie di minacce sono individuate, sia dall'Art. 10 in commento sia nel PdR 100, nell'interesse personale, nell'auto-riesame, nella prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte, nella familiarità e nell'intimidazione.

Nel valutare l'indipendenza il Revisore deve prendere in considerazione tutte le circostanze che potrebbero determinare una delle minacce individuate tenuto conto che:

- **Interesse personale:**

si verifica quando il revisore si trova in una situazione di conflitto di interessi che ad un terzo ragionevole ed informato può apparire influente sullo svolgimento dell'attività di revisione e sui risultati della stessa in condizioni di indipendenza (per esempio un interesse finanziario diretto o indiretto nei confronti del soggetto sottoposto a revisione, un'eccessiva dipendenza dai corrispettivi versati dal soggetto sottoposto a revisione per servizi di revisione e non, l'esistenza di onorari arretrati);

- **Auto-riesame:**

si verifica quando il revisore si trova nella circostanza di dover svolgere attività di controllo di dati o elementi che lo stesso o altri soggetti

appartenenti alla sua rete hanno contribuito a determinare;

- **Prestazione di attività di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte:**

si verifica quando il revisore assume funzioni di patrocinatore legale e di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione del soggetto sottoposto a revisione in una controversia;

- **Confidenzialità:**

si verifica quando il revisore è eccessivamente sensibile all'interesse del soggetto sottoposto a revisione e conseguentemente ciò può tradursi in un'eccessiva fiducia nei riguardi del medesimo e in un'insufficiente verifica obiettiva delle sue dichiarazioni (ad esempio sia nel caso di rapporti familiari, sia di rapporti troppo protratti e troppo stretti con il personale del Soggetto Sottoposto a Revisione).

- **Intimidazione:**

si verifica quando si rilevano possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza del soggetto sottoposto a revisione o in seguito a comportamenti aggressivi e minacciosi dello stesso nei confronti del revisore.

5. Circostanze che compromettono l'indipendenza

Con riferimento, in maggior dettaglio, invece, alle circostanze contenute nel secondo comma dell'articolo 10 del decreto legislativo si osservi come lo stesso Principio di Revisione 100 dia le seguenti definizioni.

5.1. Relazioni, finanziarie⁽¹⁴⁾

Un interesse finanziario attuale o potenziale, diretto o indiretto, nel soggetto sottoposto a revisione e nelle sue consociate, può minacciare l'indipendenza del revisore - vale a dire del revisore individuale, del

⁽¹⁴⁾ Secondo il glossario in calce al PdR 100 per "interesse finanziario" si intende "qualsiasi interesse relativo a strumenti finanziari come definiti all'Art. 1 secondo comma, D.Lgs. 24 febbraio 1998 n. 58. (valori mobiliari, strumenti del mercato monetario, quote di OICR, contratti d'opzione, contratti finanziari a termine, SWAP, Future, contratti derivati, ecc...).

sindaco incaricato della revisione legale o della società di revisione - se è detenuto da detti soggetti o da qualsiasi persona che si trovi in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione.

Gli interessi finanziari **sono incompatibili** con l'indipendenza quando:

- il revisore;
- qualsiasi membro del gruppo di lavoro;
- qualsiasi membro della catena di comando⁽¹⁵⁾;
- qualsiasi socio del revisore o socio di un'entità facente parte della rete del revisore i quali svolgano la propria attività professionale in un ufficio⁽¹⁶⁾ che partecipa in misura significativa all'assolvimento dell'incarico di Revisione,

detiene:

i) un interesse finanziario diretto nel soggetto sottoposto a revisione o

ii) un interesse finanziario indiretto nel soggetto sottoposto a revisione **che sia significativo** per una delle parti o

iii) un interesse finanziario (diretto o indiretto) nelle consociate del soggetto sottoposto a revisione **che sia significativo per una delle parti**.

5.2. Relazioni d'affari

Le relazioni d'affari tra il revisore individuale, il sindaco incaricato della revisione legale o la società di revisione o qualsiasi altra persona che si trova in una posizione tale da poter influenzare il risultato della revisione da una parte, e il soggetto sottoposto a revisione e le sue consociate, o la sua direzione aziendale, dall'altra, possono provocare minacce all'indipendenza del revisore.

Le relazioni d'affari o gli impegni ad instaurare tali relazioni **sono vietate**, salvo che si tratti di una relazione che rientra nel normale corso degli affari e non è significativa sotto il profilo della minaccia all'indipendenza del Revisore.

Una relazione rientra nel normale corso degli affari quando le relative operazioni sono effettuate a condizioni di mercato, vale a dire alle

⁽¹⁵⁾ Intesa come le persone che hanno una responsabilità diretta di supervisione e direzione del lavoro nella struttura del revisore. Comprende tutti i soci del revisore o i soggetti che hanno il potere di preparare, controllare o influenzare direttamente la valutazione di qualsiasi socio del revisore facente parte del gruppo di revisione.

⁽¹⁶⁾ Indica una sede di lavoro del revisore o di un soggetto appartenente alla sua rete nel quale il responsabile dell'incarico o un socio revisore esercita la sua attività.

condizioni che sarebbero normalmente effettuate tra terzi estranei.

Per esempio servizi assicurativi e bancari, acquisti di attrezzature per ufficio, software per l'elaborazione dati o autoveicoli aziendali.

Se queste operazioni sono effettuate alle condizioni di mercato, esse non minacciano, in generale, l'indipendenza del Revisore.

Di converso l'accettazione di beni o servizi a condizioni favorevoli da un soggetto sottoposto a revisione non è considerato un comportamento che rientra nel normale corso degli affari.

Tale comportamento tuttavia non determina una minaccia all'indipendenza del Revisore solo qualora il valore dei beni o servizi provenienti dal soggetto sottoposto a revisione sia non significativo.

5.3. Relazioni di lavoro o di altro genere

Il revisore individuale, il sindaco incaricato della revisione legale o la società di revisione o una persona in grado di influenzare il risultato della revisione che sia un dipendente, un collaboratore del revisore o della sua rete non può contemporaneamente lavorare come dipendente o collaboratore della società sottoposta a revisione o di una sua consociata.

Il revisore individuale, il sindaco incaricato della revisione legale e, in caso di società di revisione, il responsabile dell'incarico non devono accettare un incarico di revisione se uno dei loro stretti familiari⁽¹⁷⁾ si trova in una delle seguenti situazioni:

- a) svolge funzioni di alta direzione aziendale⁽¹⁸⁾ nel soggetto sottoposto a revisione;
- b) si trova in una posizione tale da poter esercitare un'influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili del soggetto

⁽¹⁷⁾ Il riferimento agli stretti familiari – che assorbe, in modo più ampio e circostanziato, la previsione ex Art. 2399, primo comma lettera b) del c.c., richiamato dall'abrogato 2409 quinquies, abrogato dal D.Lgs. 39/2010 – ricompreso ontologicamente nelle “relazioni di altro genere” comprende, nella definizioni del PdR 100 i genitori, i fratelli, le sorelle, i coniugi ed i conviventi, i figli e le altre persone a carico. Secondo situazioni specifiche può comprendere anche altri membri della famiglia che hanno relazioni meno immediate, ma non necessariamente meno strette, con il revisore. Queste potrebbero includere ex coniugi, nonché i coniugi o i figli dei familiari di cui sopra.

⁽¹⁸⁾ Per alta direzione non si intendono solo gli amministratori della società ma anche il direttore generale, amministrativo, finanziario ed il direttore delle risorse umane e tutti coloro che svolgono funzioni di direzione gestionale e strategica di un soggetto sottoposto a revisione.

sottoposto a revisione o del suo bilancio;

c) detiene un interesse finanziario significativo nel soggetto sottoposto a revisione;

d) intrattiene una relazione d'affari con il soggetto sottoposto a revisione, a meno che essa non rientri nel normale corso degli affari e sia non significativa sotto il profilo della minaccia che crea all'indipendenza del revisore.

5.4. Servizi diversi dalla revisione

La prestazione di servizi diversi dalla revisione da parte del revisore o della sua rete può comportare una minaccia per l'indipendenza tale da rendere necessaria l'adozione di adeguate misure di salvaguardia o l'incompatibilità con l'incarico di revisione legale.

Sono salvaguardie che, in relazione ad un incarico effettuato dal revisore o da un soggetto appartenente alla sua rete, possono attenuare un'eventuale minaccia all'indipendenza:

a) le misure per ridurre la minaccia di auto-riesame attraverso la separazione delle responsabilità e delle competenze professionali nell'esecuzione di specifici incarichi per servizi diversi dalla revisione;

b) la comunicazione automatica di qualsiasi incarico di revisione e non a coloro che, all'interno della struttura del revisore o della sua rete, sono responsabili della salvaguardia dell'indipendenza, anche attraverso la supervisione delle attività in corso;

c) il riesame dell'attività di revisione da parte di un socio che non partecipa alla prestazione di alcun servizio a favore del soggetto sottoposto a revisione o delle sue consociate;

d) il riesame esterno da parte di un altro revisore o la consultazione dell'autorità di vigilanza.

Tra i servizi diversi dalla revisione **non sono ammessi** quelli che comportano il coinvolgimento del revisore nel processo decisionale dell'alta direzione aziendale del soggetto sottoposto a revisione o di una sua consociata⁽¹⁹⁾ poiché determinano una minaccia troppo elevata di auto-riesame.

⁽¹⁹⁾ Si osservi come per consociate non si intenda solo il riferimento a società controllate, collegate o controllanti ma qualsiasi impresa che, a prescindere dalla forma giuridica, sia collegata al revisore o al soggetto sottoposto a revisione in quanto sottoposta ad una proprietà, un controllo o direzione comuni.

In particolare a titolo esemplificativo e non esaustivo (nella tavola 1, in calce al capitolo, è riportata una tabella sinottica riassuntiva delle circostanze specifiche previste dal PdR 100), le situazioni più ricorrenti che possono presentarsi sono:

- **Predisposizione delle registrazioni contabili e predisposizione del bilancio**

La minaccia di auto-riesame è sempre considerata troppo elevata per consentire al revisore, ovvero ad un soggetto appartenente alla sua rete, ad un socio, amministratore o dipendente dei medesimi, una partecipazione al processo di rilevazione contabile e redazione del bilancio.

Tale attività non può pertanto essere prestata.

Può essere viceversa fornita assistenza di natura esclusivamente tecnica o meccanica o consulenza di natura puramente informativa.

- **Progettazione e realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari**

La prestazione ad un soggetto sottoposto a revisione, da parte del revisore o di un'entità appartenente alla sua rete, di servizi che comportano la progettazione e la realizzazione di sistemi informativi contabili-amministrativi-finanziari (utilizzati per generare informazioni relative al bilancio del soggetto sottoposto a revisione), può dare luogo ad una grave minaccia di auto-riesame.

In quest'ambito sono riconducibili i servizi di organizzazione contabile.

Se, in questo contesto, il revisore ovvero un soggetto appartenente alla sua rete assume un ruolo di direzione o responsabilità nell'opera di progettazione e realizzazione dei sistemi informativi, contabili, amministrativi, finanziari nel loro complesso, o nella gestione del sistema informativo, contabile, amministrativo, finanziario e dei dati che questo utilizza o genera, comporta un **livello inaccettabile** di minaccia di mancanza d'indipendenza del revisore e di conseguenza **non è consentito**.

- **Servizi di valutazione**

Esiste una minaccia di auto-riesame ogni volta che un revisore o un soggetto appartenente alla sua rete o un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi presta al soggetto sottoposto a revisione servizi di valutazione che si concludono con la definizione di valori destinati ad essere iscritti nel bilancio del soggetto sottoposto a revisione.

Al riguardo, in presenza di servizi di valutazione la cui prestazione comporti un significativo grado di soggettività, la minaccia all'indipendenza del Revisore rappresentata dal rischio di auto-riesame è da considerarsi troppo elevata.

Conseguentemente la prestazione di tali servizi non è consentita.

- **Attività di patrocinatore legale e consulente tecnico di parte**

Esiste una minaccia all'indipendenza quando un revisore o un soggetto appartenente alla sua rete o un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi prestano attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte a favore del soggetto sottoposto a revisione nell'ambito di una controversia o di una lite⁽²⁰⁾.

L'entità delle minacce sopradescritte è considerata troppo elevata per consentire che un revisore, un soggetto appartenente alla sua rete, un loro socio, amministratore o dipendente prestino attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte su questioni che verrebbero considerate da un terzo ragionevole ed informato atte ad incidere in modo rilevante sul bilancio del soggetto sottoposto a revisione e comportanti un significativo grado di soggettività.

- **Prestazione di servizi di ricerca di personale dell'Alta Direzione Aziendale**

Quando un revisore, o un soggetto appartenente alla sua rete o un loro socio, amministratore o dipendente presta un servizio per la ricerca di personale destinato a ricoprire incarichi dirigenziali o posizioni di rilievo nel soggetto sottoposto a revisione, possono sorgere diversi tipi di minacce per l'indipendenza, tra le quali l'interesse personale, la familiarità o l'intimidazione.

Quando la ricerca ha ad oggetto personale destinato a funzioni finanziarie e amministrative chiave, i rischi per l'indipendenza del Revisore sono molto elevati e, conseguentemente, *tale attività non è consentita.*

⁽²⁰⁾ Si pensi, a titolo d'esempio, al professionista sindaco con l'incarico di revisione legale dei conti, che presti la propria attività di difensore in una controversia fiscale di significativa importanza rispetto alle grandezze di riferimento del bilancio della società che ha conferito l'incarico.

6. Conclusioni

Si possono trarre le prime seguenti sintetiche conclusioni.

L'Art. 10 in discorso individua con maggior chiarezza ed in modo tecnicamente più efficace il requisito dell'indipendenza rispetto alla previgente soluzione codicistica.

L'abrogazione dell'Art. 2409 quinquies - che rinviava all'Art. 2399 del codice civile, comma primo, costituisce il passaggio ad un sistema meno formalistico e più sostanziale per circoscrivere e definire il requisito dell'indipendenza del revisore.

Si è passati da una scelta di sistema in cui erano individuate, per il revisore (soggetto incaricato del controllo contabile nella definizione ex 2409 quinquies), una serie di situazioni in cui era presunto in senso tecnico-giuridico che quest'ultimo fosse inidoneo a svolgere le proprie funzioni per incapacità giuridica assoluta (per carenza di qualità morali quali l'interdetto, inabilitato, fallito, condannato ad una pena che comporta interdizione o incapacità ad esercitare uffici direttivi, ex Art.2382), ed altre cause di incompatibilità quali le relazioni parentali ex 2399, comma primo, lettera b), e quelle relative a legami essenzialmente d'interesse economico (coloro che sono legati alla società – ed al gruppo alla quale questa appartiene – da rapporti di lavoro o rapporti continuativi di consulenza e di prestazione d'opera retribuita ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale ex 2399, comma primo, lettera c), ad un approccio più flessibile ma puntuale scelto dalla Commissione europea e recepito con l'Art. 10 in commento.

Sotto questo profilo non tragga in inganno la mancanza di riferimenti diretti alle situazioni incardinate nell'Art. 2399 codice civile.

Come brevemente illustrato nelle pagine precedenti le indicazioni contenute sia nella raccomandazione della Commissione europea del 16 maggio 2002 "*L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali?*" sia dal principio di revisione 100 emesso dal CNDCEC e raccomandato dalla CONSOB, che ne costituisce il recepimento, sia, infine, la stessa letterale formulazione dell'Art. 10 del D.Lgs. 39/2010, sono assai meglio circostanziate e definite e, conseguentemente, interpretabili con agio.

La tipizzazione di circostanze incompatibili con l'incarico di revisore legale rende, ad avviso di chi scrive, un buon servizio ancorché non risolutivo, per quanto riportato in nota all'inizio del capitolo circa l'impossibilità di fatto di raggiungere l'indipendenza in modo "assoluto", all'obiettivo ideale di tensione all'indipendenza e, conseguentemente, al

contenimento dei conflitti d'interesse reali e potenziali che possono sorgere anche nel corso dell'incarico ed al ruolo, socialmente rilevante, di tutela riservato dal legislatore alla revisione legale dei conti da cui dipendono la credibilità e l'affidabilità che i fruitori dei bilanci sottoposti al controllo attribuiscono al concreto lavoro svolto da questi⁽²¹⁾.

Ciò non di meno qualche questione di rilievo l'Art. 10 la pone.

6.1. La verifica dei requisiti per il collegio sindacale investito dell'incarico di revisione legale dei conti

Il collegio sindacale cui, oltre al ruolo tipico di vigilanza ad esso demandato dall'Art. 2403, primo comma codice civile, è conferito anche l'incarico di revisione legale dei conti, è sottoposto ad una duplice verifica dei requisiti.

Per questi oltre ad applicarsi l'Art. 10 in commento continuerà ad applicarsi anche l'Art. 2399 codice civile, che non è stato modificato dal D.Lgs. 39/2010.

Per i sindaci quindi ci sarà una doppia verifica delle cause di ineleggibilità e dell'indipendenza: quella formalistica, ex 2399 codice civile, e quella, tipizzata dall'Art. 10.

Ciò non costituisce necessariamente una critica.

⁽²¹⁾ La riforma del diritto societario del 2003 non aveva fornito elementi risolutivi rispetto alla normativa previgente circa i rapporti tra il revisore e la società sottoposta alla revisione legale. Sulla necessità di un ripensamento dei rapporti tra revisore e società soggetta alla revisione già autorevole dottrina aveva rilevato, con riferimento al 2409 quinquies - come fosse necessario un ripensamento dei termini del problema in relazione sia alla *“malcelata dipendenza del primo dalla seconda che ripete un carattere endemico di tutti i controlli di natura privatistica. Le domande chi nomina, chi revoca, chi paga, quanto paga, e per che cosa paga necessitano di risposte ben più decise, che non quelle fornite tramite la previsione di cause c.d. di ineleggibilità e decadenza fondamentalmente improntate su criteri formali”* Probabilmente la *“tecnica legislativa preferibile sarebbe stata quella di inserire una previsione generale al termine di ognuna delle situazioni potenzialmente compromettenti indicate in via specifica dalla legge così da ridurre le stesse ad una funzione meramente esemplificativa”* S. FORTUNATO, commento all'art. 2409 quinquies, in Commentario NICCOLINI, STAGNO D'ALCONTRES 2004, citato, M. MAGGIOLINO, Art. 2409 quinquies, in commentario alla riforma delle società diretta da P. MARCHETTI, L.A. BIANCHI, F. GHEZZI, M. NOTARI, Collegio sindacale e controllo contabile, Giuffrè, Milano 2005, pp. 495 e seguenti, ed in tale senso mi pare sia proprio la scelta recepita con l'Art. 10 del D.Lgs. 39/2010.

Ed ancora, circa l'efficacia di un approccio tipizzato, Patrizia RIVA, l'attestazione dei piani delle aziende in crisi, Giuffrè, Milano, 2009, L'indipendenza dell'attestatore, capitolo 10, pagg. 259-295 ed in particolare 4- 295.

Semplicemente i sindaci con l'incarico di revisione saranno sottoposti a una duplice verifica legale dei requisiti.

Questa circostanza suggerisce una ancor maggiore attenzione nel valutare le circostanze in cui la carica ed il doppio ruolo di vigilanza e controllo potrà essere ricoperto.

6.2. I corrispettivi.

Un seconda rilevante questione è quella relativa ai compensi.

L'articolato, nei commi 9 e 10, prevede come i corrispettivi degli incarichi di revisione legale debbano essere:

Comma 9. *“Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione alla società che conferisce l'incarico, alle sue controllate e controllanti, da parte del revisore legale o della società di revisione legale o della loro rete”.*

Comma 10. *“Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori. A tale fine i soggetti incaricati della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:*

- a) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;*
- b) alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;*
- c) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'articolo 11.”*

La quantificazione del corrispettivo della revisione deve essere considerata in primis sotto due aspetti.

Il primo per soddisfare il requisito di indipendenza ed obiettività che richiede un corrispettivo **adeguato** per assicurare la qualità nello svolgimento dell'incarico sulla base delle ore e le risorse necessarie da impiegare avendo riguardo, tra gli altri, in particolare, alla dimensione, natura e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie della società revisionata.

Il secondo, altrettanto importante per le conseguenze d'ordine sanzionatorio che possono derivare al revisore, relativo al controllo di qualità introdotto dall'Art. 20 del Decreto., dove è espressamente previsto come quest'ultimo sia *“basato su una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, include una valutazione della conformità ai principi di revisione e dei*

requisiti di indipendenza applicabili, della quantità e qualità delle risorse impiegate, dei corrispettivi per la revisione, nonché del sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale” (sottolineatura dell’autore).

In questo senso si ricordi che, con riferimento al Principio di Revisione 100, rif. Paragrafo 5.8.4., il revisore deve essere sempre in grado di dimostrare che il corrispettivo per l’incarico di revisione legale sia adeguato e cioè tale da coprire quantomeno l’assegnazione del tempo e delle risorse necessarie per l’esecuzione dei compiti che l’incarico comporta e per il rispetto dei principi e delle linee guida relative alla prassi ed alle procedure applicabili in materia di revisione.

Ed ancora l’importanza della determinazione, per tutta la durata dell’incarico, del corrispettivo va letta sia in coordinamento con l’Art. 13 del D.Lgs. 39/2010, dove al primo comma, si stabilisce:

“... l’assemblea, su proposta motivata dell’organo di controllo, conferisce l’incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l’intera durata dell’incarico e gli eventuali criteri per l’adeguamento di tale corrispettivo durante l’incarico” (sottolineatura dell’autore), sia con il disposto degli Artt.30 e 37, sedicesimo comma, del D.Lgs. 39/2010⁽²²⁾.

La portata di queste norme imperative sui corrispettivi della revisione è di tutta evidenza nella valutazione dell’indipendenza.

Circa la determinazione in anticipo e per tutta la durata dell’incarico il collegamento deve essere letto con la necessaria dimostrazione da fornire

⁽²²⁾ L’Art. 30 del D.Lgs. 39 introduce il reato “Compensi illegali”:

1. *Il responsabile della revisione legale e i componenti dell’organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della società di revisione legale, che percepiscono, direttamente o indirettamente, dalla società assoggettata a revisione legale compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro mille a euro centomila.*

2. *La stessa pena si applica componenti dell’organo di amministrazione, ai dirigenti e ai liquidatori della società assoggettata a revisione legale che hanno corrisposto il compenso non dovuto.*

Art. 37, sedicesimo comma:

16. *All’articolo 2427, primo comma, del codice civile, dopo il numero 16) è inserito il seguente:*

“16-bis) salvo che la società sia inclusa in un ambito di consolidamento e le informazioni siano contenute nella nota integrativa del relativo bilancio consolidato, l’importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l’importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l’importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l’importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile;”.

in ordine alla prescrizione, imperativa, di non potere accettare corrispettivi in funzione del risultato della revisione.

Ed ancora, in ordine al riferimento all'intero periodo di durata dell'incarico, per evitare ogni apparenza di correlazione con i risultati dell'attività prestata (tant'è che il rif. 5.8. del PdR 100 – la cui sintesi è riportata nella tabella 1, in calce - ammette solo un margine di variazione per tenere conto di fattori inaspettati, i cui criteri di quantificazione devono comunque essere esplicitati nel verbale assembleare di conferimento dell'incarico.)

E' vietato al revisore legale, e costituisce un reato⁽²³⁾, percepire compensi sia direttamente sia indirettamente, dalla società che ha conferito l'incarico, diversi da quelli legittimamente pattuiti, ed in questo senso si tenga conto della necessità appunto di definire in anticipo eventuali criteri di adeguamento dei corrispettivi nel corso della durata dell'incarico – triennale nelle società non d'interesse pubblico- e, ad avviso di chi scrive, anche per eventuali servizi diversi dalla revisione legale, compatibili con l'incarico.

Gli utilizzatori dei bilanci, dalla lettura della nota integrativa, conoscono, infatti “*l'importo totale dei corrispettivi spettanti al revisore legale o alla società di revisione legale per la revisione legale dei conti annuali, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per gli altri servizi di verifica svolti, l'importo totale dei corrispettivi di competenza per i servizi di consulenza fiscale e l'importo totale dei corrispettivi di competenza per altri servizi diversi dalla revisione contabile*” e quindi dispongono delle informazioni, sia con riferimento al corrispettivo per l'incarico legale sia con riferimento ai servizi diversi dalla revisione resi, per formare quella ragionevole conclusione del terzo obiettivo ed informato, circa la sussistenza o la compromissione del requisito dell'indipendenza del revisore legale.

Tale pubblicità dei compensi, in particolare per quelli relativi ai servizi diversi, va letta altresì in ordine alla dimostrazione da fornire circa il rispetto della prescrizione, anch'essa imperativa, che vieta ogni legame tra il compenso pattuito per la revisione legale dei conti che non può dipendere, in alcun modo, dalla prestazione di servizi diversi (anche resi a controllate e controllanti della società che ha conferito l'incarico).

⁽²³⁾ Si veda nota precedente e si consideri che l'Art. 28 del D.Lgs. 39 ha introdotto anche il reato di “*Corruzione dei revisori*”.

Infine si osservi come la valutazione preliminare di quanto sopra sia oggetto di preventiva e specifica valutazione dell'organo di controllo della società che conferisce l'incarico⁽²⁴⁾ prima del vaglio assembleare.

L'Art. 13, primo comma, del D.Lgs. 39/2010, come già sottolineato, prevede, infatti, che l'assemblea “*conferisce l'incarico di revisione legale dei conti, e determina il corrispettivo spettante al revisore legale dei conti per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri di adeguamento*” su **proposta motivata dell'organo di controllo**.

Ne consegue come sia necessario fornire, preventivamente, all'organo di controllo, tutte le informazioni necessarie a quest'ultimo per redigere con cognizione di causa la proposta motivata che, analogamente con quanto già previsto nel nostro ordinamento per gli organi di controllo di società soggette alle disposizioni del TUIF, nel previgente Art. 159 D.Lgs. 58/1998⁽²⁵⁾, e come tale organo – tipicamente il collegio sindacale – sia chiamato a rendere conto (*accountability*) nei confronti dei soci e dei terzi delle valutazioni contenute in tale proposta motivata.

Come già osservato l'attuale assenza di indicazioni sia da parte degli ordini professionali sia l'assenza di una specifica tariffa in proposito rende la posizione dei professionisti che si occupano di revisione legale, soprattutto in società di minori dimensioni, in oggettiva condizione di debolezza.

In proposito, però, ritengo che incarichi in cui le condizioni previste non possano essere soddisfatte non possano essere accettati, allo scopo di evitare successive censure sia in sede di controllo di qualità sia in sede giurisdizionale, per l'esito dell'accertamento di carenza di indipendenza⁽²⁶⁾.

Nella tavola 2, in calce al presente capitolo, è **riportata una proposta indicativa di ausilio per la quantificazione dei tempi necessari allo**

⁽²⁴⁾ Evidentemente solo in quelle società che conferiscono l'incarico di revisione legale dei conti ad un revisore, unico o società, diverso dal collegio sindacale e per quelle società che adottano sistemi di governance dualistico e monistico.

⁽²⁵⁾ Tipicamente: piano di revisione, criteri applicati nello svolgimento dell'incarico, nominativo del responsabile, dichiarazione di insussistenza di cause di inleggibilità, indipendenza, risorse dedicate, stima delle ore necessarie, corrispettivi.

⁽²⁶⁾ Allo stato l'unico criterio di determinazione del compenso suggeribile, ad avviso di chi scrive, è quello di quantificare puntualmente nell'offerta – e nelle carte di lavoro gli elementi di verifica che hanno contribuito alla formazione dell'offerta- la stima del numero di ore necessarie per svolgere l'incarico (determinata sulla base della valutazione sia dei bilanci della società che intende conferire l'incarico, sia di una preliminare conoscenza del sistema organizzativo amministrativo e contabile adottato

svolgimento di un mandato di revisione legale per i sindaci di imprese medie e minori.

6.3. Entrata in vigore

Un ultimo elemento critico di questo preliminare e sintetico commento è riferito ai commi dodicesimo e tredicesimo dell'Art. 10 e riguarda la sua entrata in vigore.

Si tratta in concreto del rinvio alla prescrizione legale di rispetto dei principi di indipendenza ed obiettività elaborati dalle associazioni e ordine professionali ed approvati dal MEF, sentita la CONSOB, ovvero direttamente elaborati dallo stesso MEF, sentito il parere della CONSOB, ed al regolamento del MEF per la definizione dell'estensione della "rete" e per l'attuazione delle misure di esecuzione adottate dall'UE ai sensi dell'Art. 22, paragrafo 4, della direttiva 2006/43 CE⁽²⁷⁾.

dalla società che richiedono almeno un'intervista con la direzione della società e una valutazione preliminare dei rischi), comprensivo di quello delle risorse da impiegare, ed applicare, per i revisori iscritti negli albi dei dottori commercialisti, la tariffa oraria massima prevista nonché stabilire, per il periodo di durata dell'incarico criteri oggettivi per l'adeguamento dei compensi (per esempio una tariffa oraria per le ore aggiuntive, il riferimento a variazioni Istat ed altri parametri), da utilizzare in caso di significative modifiche nella stima effettuata. Il tutto da fare formalmente accettare dai legali rappresentanti della società e da indicare puntualmente nell'assemblea che delibererà l'incarico.

⁽²⁷⁾ Articolo 22 **Indipendenza e obiettività**

1. *Gli Stati membri assicurano che il revisore legale e/o l'impresa di revisione contabile che effettuano la revisione legale dei conti di un ente siano indipendenti da quest'ultimo e non siano in alcun modo coinvolti nel suo processo decisionale.*

2. *Gli Stati membri provvedono affinché un revisore legale o un'impresa di revisione contabile non effettui la revisione legale dei conti di un ente qualora tra tale ente e il revisore legale o l'impresa di revisione contabile o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette (comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi aggiuntivi diversi dalla revisione contabile), dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile risulta compromessa. Se l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile rischia di essere compromessa, come in caso di auto riesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale o l'impresa di revisione contabile devono adottare misure volte a ridurre tali rischi. Se, rispetto alle misure adottate, i rischi sono di tale rilevanza da compromettere l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile, questi non effettuano la revisione legale dei conti. Gli Stati membri provvedono inoltre affinché un revisore legale o un'impresa di revisione contabile non effettui la revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico nei casi di auto riesame o di interesse personale, ove ciò sia appropriato per salvaguardare la propria indipendenza.*

Attualmente, infatti, i PdR 100 e 200 sono stati emanati dagli ordini professionali (il CNDCEC) ed approvati dalla CONSOB ma non sono stati ratificati dal MEF.

Allo stesso modo la Commissione europea, come si vedrà nel commento del successivo Art. 11, non ha ancora adottato i principi di revisione internazionali di cui il PdR 200 del nostro CNDCEC è la traduzione ed adattamento del principio internazionale ISA 200⁽²⁸⁾.

Tale circostanza apre il problema di definire l'entrata in vigore dell'Art. 10 per via del richiamo fatto nel primo dell'Art. 43 del D.Lgs. 39/2010, in cui si prevede, tra gli altri, che “*Sono abrogati ma continuano ad essere applicati sino alla data di entrata in vigore dei regolamenti del Ministero dell'Economia e delle finanze emanati ai sensi del presente decreto: ... l) l'Art. 2409 quinquies del codice civile*” ...

Parrebbe, per concludere sul punto, dunque, che l'assenza, allo stato attuale, del regolamento del MEF in cui dovrà essere definita l'estensione di “*rete*”, di cui è data la definizione nell'Art. 1 del D.Lgs. 39/2010, ponga l'abrogazione dell'Art. 2409 quinquies, e conseguentemente l'entrata in vigore dell'Art. 10, dal 7 aprile 2010 all'emanazione del regolamento indicato.

Ad avviso di chi scrive, tuttavia, poiché i riferimenti per definire l'indipendenza sono ben circostanziati nell'Art. 10, i colleghi che si apprestano ad accettare nuovi incarichi nelle prossime assemblee

3. *Gli Stati membri assicurano che un revisore legale o un'impresa di revisione contabile documenti nelle carte di lavoro tutti i rischi rilevanti per la sua indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.*

4. *Al fine di garantire la fiducia nella funzione di revisione e di assicurare l'applicazione uniforme dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo, la Commissione, secondo la procedura di cui all'articolo 48, paragrafo 2, può adottare misure di esecuzione basate sui principi e concernenti:*

- a) *i rischi e le misure di cui al paragrafo 2;*
- b) *le situazioni in cui la rilevanza dei rischi di cui al paragrafo 2 è tale da compromettere l'indipendenza del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile;*
- c) *i casi di auto riesame e di interesse personale di cui al paragrafo 2, secondo comma, nei quali possono o meno essere effettuate revisioni legali.*

⁽²⁸⁾ Il PdR 100, “*principi sull'indipendenza del revisore*”, luglio 2005, ed i PdR 001, del febbraio 2009 e 002, dell'aprile 2009, sono gli unici principi emanati dal CNDCEC che non sono la traduzione ed adattamento dei principi internazionali ISA. Il PdR100 e il PdR 001 sono stati ratificati dalla CONSOB, il PdR 002 – modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409 ter del c.c.- non è stato ratificato dalla CONSOB perché relativo ai giudizi sui bilanci di società non sottoposte alla vigilanza di quest'ultima.

dovranno ponderare con particolare attenzione la sussistenza dei requisiti di indipendenza definiti nell'articolato in commento⁽²⁹⁾.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
11	Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Consob.	Definizione dell'estensione di rete. Attuazione delle misure di esecuzione adottate dalla Commissione europea ai sensi Art. 22 paragrafo 4 della direttiva 2006/43 CE.	Si tratta di individuare l'estensione della rete come definita nell'Art. 1 del D.Lgs. Solo in caso di adozione di misure da parte della Commissione europea.

Tavola 1^(*): Tabella sinottica riepilogativa circostanze specifiche previste dal PdR n. 100

Indipendenza: circostanze specifiche previste dal principio di revisione n° 100.	
Circostanze specifiche (rif. Secondo il PdR 100), sintesi dell'autore	Indicazione/prescrizione
Interessi finanziari (rif. 5.1):	Gli interessi finanziari sono incompatibili con l'indipendenza quando: il soggetto (direttamente, o un membro del gruppo di lavoro, il/i soci del revisore), detengono: <ul style="list-style-type: none"> i) un interesse finanziario diretto nella società ii) un interesse finanziario indiretto che sia significativo per una delle parti, iii) un interesse finanziario (diretto e/o indiretto) nelle consociate dell'ente sottoposto a revisione che sia significativo per una delle parti.

⁽²⁹⁾ Si ricordi come il PdR 100, pur non essendo un principio internazionale ISA, recepisce integralmente i principi ed i criteri applicativi dell'Unione europea nella raccomandazione "L'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE: un insieme di principi fondamentali" del 16 maggio 2002 e pubblicato sulla gazzetta ufficiale della UE n° L191 del 19/7/2002, i cui considerando sono stati integralmente confermati dalla direttiva 2006/43 CE di cui il D.Lgs. 39/2010 costituisce il recepimento nel nostro ordinamento nazionale. Ne consegue come possa ritenersi assolutamente improbabile che sia l'Unione Europea sia il MEF possano discostarsi da tali principi e criteri applicativi nelle misure d'esecuzione e, per quanto riguarda il MEF, nell'elaborazione eventuale o nel regolamento citati.

^(*) A cura Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

Indipendenza: circostanze specifiche previste dal principio di revisione n° 100.	
Circostanze specifiche (rif. Secondo il PdR 100), sintesi dell'autore	Indicazione/prescrizione
Relazioni di affari (rif. 5.2):	In linea di principio sono vietate. Sono consentite relazioni di affari (e quindi non costituiscono una minaccia per l'indipendenza) solo quando sussistono le seguenti condizioni: i) quando la relazione rientra nel normale corso degli affari; ii) quando le relative operazioni sono effettuate a condizioni di mercato; iii) quando non sono significative per il revisore.
Rapporti di dipendenza o collaborazione tra il revisore e il soggetto sottoposto a revisione (rif. 5.3):	Sono incompatibili con l'indipendenza.
Funzione di direzione o di supervisione presso il soggetto sottoposto a revisione (rif. 5.4):	Sono incompatibili con l'indipendenza.
Passaggio nella struttura del revisore (rif. 5.5):	Quando un amministratore o membro della direzione del soggetto sottoposto a revisione entra a far parte della struttura del revisore: inibizione per due anni (V. anche Art. 17 D.Lgs. 39/2010).
Relazioni familiari o altre personali (rif. 5.6):	Non è possibile accettare l'incarico Se uno dei familiari: a) svolge funzioni di alta direzione del soggetto sottoposto a revisione, b) si trova in una posizione tale da esercitare una influenza diretta sulla preparazione delle registrazioni contabili del soggetto sottoposto a revisione, c) detiene un interesse finanziario significativo nel soggetto sottoposto a revisione, d) intrattiene relazioni di affari con il soggetto sottoposto a revisione. Non è possibile accettare l'incarico
Servizi diversi dalla revisione (Rif. 5.7):	
Principi generali	La prestazione di servizi diversi può comportare una minaccia per l'indipendenza tale da rendere necessaria l'adozione di adeguate misure di salvaguardia. Il riferimento è l'Auto-riesame.
Principi generali	NON sono mai ammessi (sono incompatibili con l'indipendenza poiché determinano una minaccia troppo elevata di auto-riesame) servizi diversi dalla revisione che comportano il coinvolgimento del revisore nel processo decisionale dell'alta direzione aziendale del soggetto sottoposto a revisione.
Situazioni specifiche (1) rif. 5.7.2.1	

Indipendenza: circostanze specifiche previste dal principio di revisione n° 100.	
Circostanze specifiche (rif. Secondo il PdR 100), sintesi dell'autore	Indicazione/prescrizione
Predisposizione delle registrazioni contabili e predisposizione del bilancio:	<p>Minaccia grave di auto-riesame La minaccia di auto-riesame è sempre considerata troppo elevata per consentire al revisore (o a propri soci, amministratori e dipendenti), una partecipazione al processo di rilevazione contabile e redazione del bilancio.</p> <p>TALE ATTIVITA' NON PUO' PERTANTO ESSERE PRESTATATA. Tuttavia il revisore che rileva carenze informative nel bilancio può evidenziare le modifiche necessarie. Ciò non è considerato come prestazione di servizi non di revisione. Nel caso in cui siano sottoposte al revisore diverse ipotesi sottostanti le valutazioni di bilancio il revisore non deve essere coinvolto nel processo decisionale riguardante tali ipotesi. Può però formulare raccomandazioni ragionevoli, obiettive e trasparenti fornendo quando possibile più alternative ragionevoli o diversamente riferimenti di legge che non consentano diverse alternative.</p>
Situazioni specifiche (2) rif. 5.7.2.2	
Progettazione e realizzazione di sistemi informativi – contabili – amministrativi – finanziari:	<p>Può dare luogo a una minaccia di auto-riesame (servizi di organizzazione contabile) La prescrizione è graduata:</p> <p>(i) se il revisore (la sua rete) assume un incarico di direzione o responsabilità nell'opera di progettazione-realizzazione dei sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari, nel loro complesso, dell'ente sottoposto a revisione o nella gestione del sistema e dei dati che esso genera, l'incarico comporta un livello inaccettabile di minaccia di mancata indipendenza e di conseguenza NON È CONSENTITO.</p> <p>(ii) La minaccia può essere ritenuta bassa (e quindi accettabile) quando il revisore è chiamato a mettere a punto la personalizzazione di un sistema standard disponibile sul mercato per adeguarlo alle esigenze dell'attività del soggetto sottoposto a revisione,</p> <p>(iii) Se il revisore fornisce solo una rassegna dei diversi sistemi disponibili in alternativa un simile servizio è generalmente consentito perché ritenuto non atto a compromettere l'indipendenza.</p> <p>Nei casi (ii) e (iii) tali servizi possono essere prestati se sussistono le seguenti circostanze:</p> <ol style="list-style-type: none"> L'alta direzione aziendale dichiara per iscritto di assumersi la responsabilità dell'intero sistema di controllo interno, L'alta direzione aziendale non faccia affidamento sul funzionamento del sistema informativo-amministrativo contabile come base primaria per l'adeguatezza dei controlli interni, Il servizio prestato consista nella progettazione sulla base di specifiche determinate dall'alta direzione.
Situazioni specifiche (3) rif. 5.7.2.3	

Indipendenza: circostanze specifiche previste dal principio di revisione n° 100.	
Circostanze specifiche (rif. Secondo il PdR 100), sintesi dell'autore	Indicazione/prescrizione
Servizi di valutazione	<p>Esiste minaccia di auto riesame quando il servizio si conclude con la definizione di valori destinati a essere iscritti in bilancio.</p> <p>Gli incarichi relativi al controllo o alla formulazione di un parere su valutazioni compiute da altri (esempio parere di congruità in caso di fusioni, scissioni o aumenti di capitale) o alla raccolta e verifica di dati destinati a essere utilizzati in una valutazione compiuta da altri (esempio “<i>due diligence</i>” per vendita – acquisto), non sono considerati come servizi di valutazione ai fini del principio.</p> <p>Il revisore è chiamato: Alla verifica della rilevanza nel contesto del bilancio sottoposto a verifica degli importi determinati con il servizio di valutazione. Se i valori non sono, né isolatamente né nel loro complesso, rilevanti nel contesto del bilancio, il servizio generalmente non costituisce una minaccia significativa all'indipendenza. Se, viceversa, gli importi sono significativi: Il revisore è chiamato a verificare se la valutazione comporta un significativo grado di soggettività. Se la soggettività della valutazione (rilevante e significativa) è elevata la minaccia all'indipendenza rappresentata dal rischio di auto riesame è da considerarsi troppo elevata. Conseguentemente la prestazione di tale servizio, in questo caso, non è consentita.</p> <p>Nelle valutazioni di routine il grado di soggettività è basso: Esempi: ipotesi di valutazione sottostanti a imperativi di legge (aliquote fiscali, tassi di ammortamento a fini fiscali), regolamentari (esempio l'applicazione di un determinato tasso di interesse).</p>
Situazioni specifiche (4) rif. 5.7.2.4	
Partecipazione alla revisione interna del soggetto sottoposto a revisione:	<p>Può rappresentare una minaccia di auto riesame.</p> <p>Tuttavia, tenuto conto dell'importanza del sistema di controllo interno, soprattutto nelle PMI, la partecipazione del revisore alla revisione interna può rafforzare la capacità di controllo della direzione aziendale.</p> <p>Per attenuare la minaccia di auto riesame:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) L'alta direzione e l'organo di controllo devono essere responsabili in ogni momento, <ol style="list-style-type: none"> a) dell'intero sistema di controllo interno, b) della determinazione della portata, rischio e frequenza delle procedure di revisione interna, c) dell'esame dei risultati e delle raccomandazioni. <p>Se tali condizioni non sono soddisfatte il servizio non può essere prestato.</p> <ol style="list-style-type: none"> 2) La proposta del revisore nella quale sono indicate natura, estensione ed entità delle verifiche (della revisione interna cui partecipa), non devono essere tali da coprire la maggior parte delle aree rilevanti ma limitarsi a singoli aspetti. 3) Non considerare ai fini della revisione legale i risultati derivanti dal servizio di revisione interna.

Indipendenza: circostanze specifiche previste dal principio di revisione n° 100.	
Circostanze specifiche (rif. Secondo il PdR 100), sintesi dell'autore	Indicazione/prescrizione
Situazioni specifiche (5) rif. 5.7.2.5	
Attività di patrocinatore legale e consulente tecnico di parte:	Esiste una minaccia grave all'indipendenza quando il revisore (un suo socio, la rete), presta attività di patrocinatore legale o di CTP a favore del soggetto sottoposto a revisione. Tale minaccia è considerata troppo elevata se le questioni trattate (lite, controversia) verrebbero considerate da un terzo ragionevole e informato atte a incidere in modo rilevante sul bilancio del soggetto sottoposto a revisione e comportanti un significativo grado di soggettività. La minaccia è ancora più grave se il revisore prende parte attiva alla risoluzione della controversia o lite. In conseguenza l' attività non consentita .
Situazioni specifiche (6) rif. 5.7.2.6	
Ricerca di personale dell'alta direzione aziendale:	Quando la ricerca ha a oggetto personale destinato a funzioni finanziarie ed amministrative chiave, i rischi per l'indipendenza sono molto elevati e, conseguentemente, tale attività non è consentita .
Onorari Rif. 5.8	Accordi sui corrispettivi della revisione in funzione dei risultati dei servizi prestati: a) non devono essere accettati incarichi di revisione per cui è previsto un corrispettivo in funzione dei risultati e b) la base di calcolo del corrispettivo deve essere concordata in anticipo per evitare ogni apparenza di correlazione con i risultati dell'attività prestata (l'accordo può comportare un margine di variazione per tenere conto di fattori inaspettati). Accordi sui corrispettivi per servizi diversi in funzione dei risultati dei servizi prestati: Da valutare per possibile minaccia -----→ misure di salvaguardia.
Dipendenza finanziaria dai corrispettivi (rif.5.8.2)	La prestazione di incarichi di revisione o servizi diversi dalla revisione da parte del revisore (o di un soggetto appartenete alla sua rete) non deve assumere un'importanza tale da instaurare una dipendenza finanziaria, effettiva o apparente, nei confronti del soggetto sottoposto a revisione (o delle sue consociate) . Il revisore è chiamato a effettuare una analisi di raffronto tra Corrispettivi della revisione Corrispettivi per servizi diversi dalla revisione (per entrambi dal soggetto e dalla consociate) E I ricavi del revisore (o della sua rete). Un revisore (o la sua rete) possono essere considerati finanziariamente dipendenti quando il totale dei corrispettivi che ricevono (o si attendono di ricevere) dal soggetto o dalle sue consociate, rappresentano una percentuale elevata dei ricavi totali del revisore (o della sua rete) di ogni esercizio e per un periodo di cinque esercizi . La percezione da parte di un terzo ragionevole e informato della soglia critica rappresentata da tale percentuale dipende da diversi fattori quali: • Le dimensioni del revisore,

Indipendenza: circostanze specifiche previste dal principio di revisione n° 100.	
Circostanze specifiche (rif. Secondo il PdR 100), sintesi dell'autore	Indicazione/prescrizione
	<ul style="list-style-type: none"> • la sua presenza recente o consolidata sul mercato, • il fatto che operi su scala locale, nazionale o internazionale, • la situazione economica dei mercati sui quali opera. <p>Se dall'analisi dei fattori sopra elencati emerge una dipendenza finanziaria del revisore sono necessarie misure di salvaguardia. Misure di salvaguardia:</p> <p>a) un socio del revisore (che non ha partecipato né alla revisione né ai servizi diversi) deve compiere il riesame dei lavori significativi e formulare opportune raccomandazioni,</p> <p>b) se, a causa delle dimensioni del revisore, non è disponibile un socio, il revisore deve chiedere il parere dell'autorità di vigilanza o un riesame da parte di un altro revisore.</p> <p>In ogni caso il revisore e la sua rete devono essere in grado di dimostrare che non esiste dipendenza finanziaria in relazione ad un particolare soggetto sottoposto a revisione e/o alle sue consociate. L'indipendenza può inoltre essere seriamente compromessa quando sono significativi i corrispettivi derivanti dai servizi diversi dalla revisione rispetto a quelli della revisione (da un medesimo soggetto o sue consociate).</p>
Corrispettivi arretrati (rif.5.8.3)	Quando i corrispettivi arretrati per la revisione o per servizi diversi non vengono corrisposti per un periodo significativo e l'importo degli arretrati potrebbe essere considerata come un prestito di importo significativo la minaccia all'indipendenza derivante dall'interesse personale è tale che un revisore non deve accettare il rinnovo dell'incarico o se opportuno attivare le procedure necessarie per l'interruzione dell'incarico in corso.
Determinazione del corrispettivo (RIF. 5.8.4)	Il revisore deve essere in grado di dimostrare che il corrispettivo per l'incarico di revisione sia adeguato e cioè tale da coprire l'assegnazione del tempo e del personale necessari per l'esecuzione dei compiti e per il rispetto dei principi e delle linee guida relative alla prassi e alle procedure applicabili in materia di revisione.
Controversie Rif. 5.9	Quando si verifica (o sembra probabile che si verifichi) una controversia tra il revisore e il soggetto sottoposto a revisione possono sorgere minacce all'indipendenza derivanti da interesse personale. Il revisore deve discutere tali minacce con l'organo di controllo (CS) o, se non esistente, con l'autorità di vigilanza. Se la controversia è rilevante Il revisore deve discutere con l'organo di controllo del soggetto sottoposto a revisione in ordine all'attivazione delle procedure necessarie per l'interruzione dell'incarico di revisione.
Durata dell'incarico Rif. 5.10	Possono sorgere rischi di familiarità che minacciano l'indipendenza quando il revisore (o suoi dipendenti e/o componenti del gruppo di lavoro) partecipano da lungo tempo alla revisione del medesimo soggetto.

Tavola 2^(*): Proposta per la quantificazione dei tempi necessari allo svolgimento di un incarico di revisione legale in imprese medie e minori

UNA PROPOSTA PER LA QUANTIFICAZIONE DEI TEMPI NECESSARI ALLO SVOLGIMENTO DI UN MANDATO DI REVISIONE LEGALE PER I SINDACI DI IMPRESE MEDIE E MINORI.

(Il documento è già stato pubblicato dall'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano sul proprio sito WEB in formato elettronico nell'aprile 2010).

1) Premessa

1.1. Il tema dei corrispettivi nella revisione legale è uno dei temi di rilievo dal D. Lgs. del 27 gennaio 2010 n. 39, di recepimento della Direttiva 2006/43/CE in quanto:

- a) è connesso alla indipendenza ed obiettività – Art. 10, punto 10;
- b) è oggetto di controllo della qualità – Art. 20, punto 5.

1.2. La questione è urgente ed il momento è delicato. Infatti con l'approvazione del bilancio 2009 scade il secondo triennio successivo all'entrata in vigore della riforma del diritto societario.

Molti Collegi Sindacali devono essere rinnovati per il triennio 2010, 2011, 2012.

1.3. Con l'uscita del nuovo decreto si chiariscono la portata della revisione legale e le regole di controllo di riferimento; i dubbi e le discussioni sulla natura sostanziale del controllo contabile, sulle regole di controllo cui riferirsi e sul tipo di attestazione da rilasciare, che hanno visto i professionisti su posizioni contrapposte, sono stati superati dalla Direttiva 2006/43/CE e dal decreto di recepimento.

Esiste quindi l'opportunità per i sindaci di spiegare ai clienti la necessità di adeguare i compensi per il triennio, 2010, 2011 e 2012, in considerazione della circostanza che la revisione legale è un istituto nuovo che obbliga il Collegio dalla integrale applicazione dei principi di revisione, pur tenendo conto delle circostanze specifiche.

Il mancato adeguamento dei compensi del passato, quando necessario, comporta:

- la perdita di una opportunità giustificata dal maggior lavoro di controllo previsto;
- la difficoltà di giustificare una eventuale richiesta di adeguamento futuro.

1.4. L'Art. 10, punto 10 del decreto stabilisce che il corrispettivo, finalizzato alla qualità e all'affidabilità, tiene conto delle risorse professionali e dei tempi da impiegare nell'incarico, avendo riguardo:

- alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio,
- ai profili di rischio del consolidamento,
- alla preparazione tecnica ed all'esperienza richiesta,
- alla necessità di assicurare anche l'attività di supervisione ed indirizzo prevista dai principi di revisione.

Applicando quanto sopra al caso della revisione legale svolta dal Collegio Sindacale su imprese di dimensioni medie e minori si deduce:

- che occorre determinare dei tempi di massima per l'esecuzione della revisione, cui poi andranno applicate le tariffe a tempo, ai sensi degli artt. 24 e 19 della attuale tariffa;
- che i tempi vanno parametrati a grandezze significative del bilancio (fatturato, patrimonio, totale attivo, ecc.);

(*) A cura di Gaspare Insaudo, Dottore Commercialista e Dario Colombo, Dottore Commercialista.

- che vanno considerati fattori incrementativi (o riduttivi) in funzione del rischio inerente.

E' poi opportuno valutare fattori incrementativi specifici, che dipendono dalle circostanze, per quanto riguarda:

- rischi di consolidamento nelle S.r.l.,
- necessità di particolare preparazione tecnica o esperienza,
- necessità di particolare supervisione o indirizzo.

2) Idee per una proposta di quantificazione

2.1. In attesa di indicazioni specifiche da parte del CNDCEC, nonché della definizione della nuova tariffa professionale, si propone quanto segue, sulla base delle esperienze professionali di colleghi della commissione, come aiuto ai colleghi che devono definire i corrispettivi da richiedere per la revisione legale, nell'ambito di Collegi Sindacali che operano su imprese di dimensioni medie e minori.

2.2) I contenuti

La proposta:

- parametrizza un numero di ore per la revisione legale da parte di un Collegio Sindacale per una impresa di dimensioni medie o minori sulla base del fatturato e del totale attivo, mediando le ore derivanti dall'utilizzo delle due grandezze,
- definisce fattori incrementativi o riduttivi per il rischio inerente, connesso senz'altro ad alcuni settori di attività, e, se del caso, ad altri fattori (giudizi con rilievo ricevuti nel passato, rischio di continuità aziendale);
- definisce un tetto inferiore al di sotto del quale non è normalmente possibile svolgere una revisione legale decente, anche nel caso di micro impresa: la tabella dei parametri parte quindi da tale tetto.

Permane ovviamente la libertà del Collegio di calcolare i tempi necessari considerando ulteriori o diversi fattori incrementativi o di riduzione, da definirsi nelle circostanze specifiche, sulla base della conoscenza del cliente e dei fattori di rischio.

3) La proposta di quantificazione

3.1. I tempi vengono definiti sulla base della media aritmetica delle ore determinate sulla base del fatturato (voce A1 del conto economico) e di quelle determinate sulla base del totale attivo (esclusi i conti d'ordine) dell'ultimo bilancio approvato, prima della data fissata per l'assemblea che conferisce l'incarico, sulla base della seguente tabella:

FATTURATO/ATTIVO Milioni di Euro	ORE
Fino a 2	145
5	185
7	210
10	245
15	295
20	340
30	420
40	490
50	550

3.2. Per i livelli di fatturato e di totale attivo intermedi rispetto alle fasce della tabella, le ore corrispondenti si calcolano in modo proporzionale.

3.3. La tabella è relativa a società a prevalente attività produttiva (manifatturiere, delle costruzioni, di trasformazione agroalimentare, di servizi, ecc.).

Per le società manifatturiere che operano con commesse a lungo termine, alle ore così determinate si applica una maggiorazione del 10%.

Per le società diverse da quelle a prevalente attività produttiva (commerciali, ecc.), alle ore determinate secondo la tabella si applica una riduzione del 15%.

Le ore così determinate vengono dimezzate nel caso di immobiliari pure che limitano la loro attività alla riscossione di locazioni.

La Tabella non è utilizzabile per le holding pure di partecipazione.

- 3.4. Occorre considerare un fattore incrementativo per la attività di controllo dei bilanci delle partecipazioni in controllate e collegate, salvo il caso in cui il medesimo Collegio Sindacale della partecipante sia incaricato anche della revisione legale dei bilanci delle partecipate.

In presenza di partecipazioni in controllate e collegate si applica quindi una maggiorazione in ore, calcolata sulla base del solo parametro di fatturato della partecipata, secondo la tabella, e considerando per le controllate una percentuale tra il 20% ed il 50% delle ore così determinate, sulla base di considerazioni riguardo a quanto segue:

- peso dell'investimento della controllante sul suo totale attivo,
- fattori che possono influenzare i bilanci della partecipante (prestiti, garanzie, ecc.),
- complessità dell'attività della controllata,
- problemi connessi alla sua posizione di parte correlata della controllante.

Per le collegate, invece, si considererà il 15% delle ore determinate.

Qualora il parametro del fatturato non fosse utilizzabile, si farà riferimento al totale attivo.

- 3.5. Alle ore determinate secondo quanto sopra vanno apportati ulteriori fattori incrementativi nei seguenti casi di rischio intrinseco, connesso a peculiarità della società:

- a) giudizio con rilievi emessi in passato: maggiorazione del 10%
- b) rischio di continuità (sempre che i Sindaci ritengano di accettare il mandato): maggiorazione del 15%.

- 3.6. I diversi fattori incrementativi sopra indicati sono cumulabili.

- 3.7. Si suggerisce ai Collegi Sindacali di ricorrere alla propria esperienza professionale per determinare i tempi in modo tale da garantire la qualità ed affidabilità della revisione legale in tutti i casi in cui l'utilizzo della proposta non sia praticabile.

Similmente si suggerisce di apportare ai tempi determinati secondo la proposta fattori incrementativi o riduttivi in funzione di circostanze specifiche che rendono l'impresa che conferisce l'incarico significativamente differente dalla media delle imprese del settore di uguale fascia dimensionale.

- 3.8. Si suggerisce, nella determinazione dei corrispettivi, una volta definiti i tempi, di fare un generico riferimento alla tariffa professionale, così da poterli adeguare quando entrerà in vigore la nuova tariffa.

- 3.9. Si suggerisce al Collegio Sindacale di documentare nelle carte di lavoro i criteri seguiti nella determinazione dei corrispettivi ed i tempi effettivamente impiegati per lo svolgimento dell'incarico.

Art. 11 – Principi di revisione^(*)

1. Premessa

Lo svolgimento di una attività di controllo presuppone la chiara identificazione di tre elementi necessari: l'oggetto del controllo, le regole di riferimento cui l'oggetto deve conformarsi per superare il controllo, le regole di esecuzione del controllo, perché chi ne è responsabile possa

(*) A cura di Gaspare Insaudo, Dottore Commercialista.

affermare di avere controllato. Nel caso del controllo costituito dalla revisione legale, l'oggetto è il bilancio (d'esercizio o consolidato⁽³⁰⁾) e le regole di riferimento sono le norme che ne disciplinano la redazione. L'Art. 11 del decreto si propone di identificare le regole per il controllo.

2. Analisi dell'articolo

Il primo comma dell'Art. 11 stabilisce che la revisione legale viene svolta in conformità ai principi di revisione adottati dalla Commissione Europea ai sensi dell'Art. 26, paragrafi 1 e 2 della Direttiva 2006/43/CE. Esaminiamo quindi questi rimandi alla Direttiva sulle revisioni legali dei conti.

Il paragrafo 1 dell'Art. 26 della Direttiva stabilisce che le revisioni legali vanno eseguite conformemente ai principi di revisione internazionali adottati dalla Commissione Europea, secondo una procedura definita nella Direttiva stessa⁽³¹⁾. Nello stesso paragrafo si stabilisce l'obbligo di pubblicazione sulla Gazzetta ufficiale dell'Unione Europea dei principi di revisione internazionali adottati e la facoltà per gli Stati membri di applicare un principio di revisione nazionale, fino a quando la Commissione non ne abbia adottato uno internazionale sulla medesima materia.

Il paragrafo 2 dell'Art. 26 della Direttiva definisce le condizioni che la Commissione utilizza per decidere in merito alla adozione di un principio di revisione internazionale. Esse sono:

- che il principio sia stato elaborato secondo una procedura appropriata, sotto il controllo pubblico, nella trasparenza necessaria e sia generalmente accettato a livello internazionale;

⁽³⁰⁾ Riproponiamo qui la terminologia utilizzata dal legislatore nel D. Lgs. 39/2010. In realtà anche il bilancio consolidato è un bilancio "d'esercizio". In quel caso il bilancio d'esercizio di una impresa tenuta, in quanto capogruppo, alla redazione del bilancio consolidato viene denominato bilancio "separato". In tale contesto il bilancio d'esercizio di un'impresa che non è tenuta alla redazione del bilancio consolidato viene anche chiamato "bilancio individuale".

⁽³¹⁾ Il rimando è all'art. 48 della Direttiva, che a sua volta rimanda alla procedura di "comitato", definita dalla Decisione 1999/468/CE del Consiglio, attraverso cui la Commissione, su parere di comitati tecnici e/o politici, fa propri corpi integrali di regolamentazione emessi da soggetti o autorità esterne alla organizzazione dell'Unione Europea. Attualmente il corpo dei principi di revisione internazionali è all'esame dell'EFRAG, che è un autorevole comitato consultivo della Commissione, sulle materie economiche.

- contribuisca ad un livello elevato di credibilità e di qualità dei conti annuali e consolidati;

- sia nell'interesse generale europeo.

Tuttavia il legislatore nazionale è cosciente che le regole generali definite nel primo comma dell'Art. 11 del Decreto richiederanno un certo tempo per diventare operative. Il comma 3 precisa quindi che fino alla adozione dei principi di revisione internazionali da parte della Commissione Europea, la revisione legale deve essere svolta secondo i principi di revisione elaborati

- da Associazioni,
- da Ordini professionali,
- dalla Consob.

Il comma 2 dell'articolo 11 precisa le possibilità di derogare alla regola generale.

Le deroghe sono stabilite con regolamento dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob e, per le banche, la Banca d'Italia o, per le imprese di assicurazione e riassicurazione, l'ISVAP.

Le possibilità di deroga sono asimmetriche e condizionate.

Le deroghe sono infatti condizionate, in ogni caso, a disposizioni legislative specifiche sulla portata della revisione legale ed il divieto di osservare parte dei principi internazionali è limitato a casi eccezionali.

3. Commento

3.1. Principi di revisione internazionali

Nell'ultimo quarto del secolo scorso la Professione Internazionale, organizzata nell'ambito dell'International Federation of Accountants (IFAC) ha iniziato ad emettere principi di revisione internazionali per regolare l'attività di revisione contabile. Tali principi si sono progressivamente affermati, nei paesi sviluppati, come regole di controllo da utilizzare in sostituzione, in affiancamento, o in alternativa ai principi di revisione nazionali, emessi dalle Professioni Contabili dei diversi paesi.

Attualmente lo "standard setter" per i principi di revisione internazionali, che opera nell'ambito dell'IFAC, prende il nome di International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Esso emette regole di revisione contabile che prendono nomi diversi a seconda dell'oggetto del controllo e del tipo di servizio che viene reso. Esse sono:

- ISA (International Standards on Auditing) per gli incarichi di revisione contabile finalizzati all'espressione di un giudizio su un bilancio

(audit),

- ISRE (International Standards on Review Engagements) per gli incarichi di revisione limitata (review);
- ISAE (International Standards on Assurance Engagements) per gli altri incarichi di “assurance”;
- ISRS (International Standards on Related Services) per gli incarichi di revisione speciali quali lo svolgimento di procedure concordate (agreed upon procedures) e di compilazione di dati contabili (compilation).

Per ciascuna di tali tipologie di regole, lo IAASB emana anche documenti applicativi e interpretativi, c.d. “practice standards”, chiamati rispettivamente International Auditing Practice Standards (IAPS), International Review Engagements Practice Standards (IREPS), International Assurance Engagements Practice Standards (IAEPS) e International Related Services Standards (IRSPS).

Per quanto riguarda il corpo di regole che qui interessano, i principi contabili internazionali (ISA), alla fine degli anni '90 essi costituivano un corpo completo e con caratteristiche definite. Esso era infatti costituito da principi generali che avrebbero poi dovuto essere declinati in specifiche procedure di revisione dai professionisti che li applicavano, in funzione delle circostanze specifiche in cui ci si trovava ad operare. Tali procedure non venivano specificamente prescritte per le diverse voci di bilancio, ma venivano solo presentate in astratto, lasciando al professionista la scelta di quale utilizzare, in che momento dell'esercizio e con che estensione, a seconda delle circostanze, allo stesso modo in cui un artigiano sceglie fra i suoi attrezzi quello opportuno al lavoro del momento. Questo nuovo approccio, caratteristico della cultura europea di auditing evolutasi nel frattempo, teneva conto sia della maturazione dei professionisti in tema di revisione contabile, sia della circostanza che la revisione contabile era ormai svolta oltre che dalle società di revisione, darevisori individuali e da team collegiali ristretti come, in Italia, il Collegio Sindacale⁽³²⁾.

I principi di revisione internazionali hanno avuto nell'ultimo decennio due aggiornamenti. Il primo ha comportato un ripensamento di tutti i principi di revisione alla luce di due nuovi principi (l'ISA 315 e l'ISA 330) sulla centralità della valutazione del rischio di errori significativi in bilancio e sulle conseguenti risposte nel processo di revisione, ed ha portato alla

⁽³²⁾ Sin dal recepimento nell'ordinamento nazionale delle Direttive Comunitarie in materia di bilancio (1991), una parte della Professione riteneva che il controllo del Collegio Sindacale sul bilancio fosse, in definitiva, una revisione contabile.

versione degli ISA c.d. “conformed”. Il secondo aggiornamento è stato più importante e radicale. Alla luce del problema, segnalato da molti, della poca chiarezza dei principi di revisione internazionali circa le parti fondamentali di un principio ed i passaggi obbligatori per un revisore, rispetto alle parti di suggerimento ed applicative, che pure erano presenti in ogni documento, lo IAASB ha avviato dal 2003 un progetto per la revisione (ISA redrafted) e, in alcuni casi, il ripensamento (ISA revised and redrafted) dei principi di revisione emessi, per facilitarne la comprensione e l’applicazione. Il progetto, chiamato “Clarity Project”, è stato ultimato nel corso del 2009 con la riedizione di tutti i principi di revisione.

Ogni nuovo ISA “clarified”, cioè riformulato secondo il “Clarity Project”, ha la seguente struttura:

- introduzione,
- obiettivi,
- definizioni,
- regole, che costituiscono il cuore del documento ed indicano i principi che regolano la materia trattata,
- linee guida ed altro materiale esplicativo, che commentano il significato delle regole e forniscono indicazioni applicative.

I nuovi principi sono applicabili nelle revisioni dei bilanci con esercizi iniziati successivamente al 15 dicembre 2009. E’ appunto il corpo dei principi secondo il “Clarity Project”, chiamati “clarified” ISA ed indicati con l’acronimo CISA, che è oggetto di esame per il recepimento da parte della Unione Europea, secondo l’Art. 26 della Direttiva 2006/43/CE.

Nella [tavola 3](#), in calce, è proposto l’elenco degli ISA “clarified” con la precisazione se si tratti di documenti “revised and redrafted” o solo “redrafted”.

3.2. Principi di revisione nazionali

In Italia esiste un corpo di principi di revisione nazionali dalla metà degli anni 70’.

A partire dall’aprile del 1977 infatti il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti iniziò ad emettere Principi di revisione, per orientare l’attività di revisione contabile che, in quel periodo, veniva svolta dalle società di revisione.

Nell’agosto 1982 il Consiglio Nazionale dei Ragionieri si affiancò al Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti quale soggetto emittente principi di revisione, approvando e facendo propri i 18 principi di revisione emessi fino a quel momento. Da quel momento i due Consigli Nazionali procedettero in modo coordinato emettendo, fino al gennaio

1995, 21 principi di revisione. Questo corpo di regole, che è rimasto in vigore fino al 2002, conteneva principi, ma soprattutto procedure di revisione delle diverse voci di bilancio, identificandone alcune come “statuite” e quindi obbligatorie e non sostituibili da altre alternative.

Si è osservato che questo corpo di regole, che lascia una minima libertà al revisore di articolare le procedure di revisione in funzione del caso specifico in cui si trova ad operare, è caratteristico della cultura di auditing statunitense e sembra specificamente pensato per l'organo di controllo società di revisione. Alla luce di tali considerazioni e tenendo conto di una raccomandazione del giugno 2002, emessa dall'EU Committee on Auditing, costituito dalla Commissione Europea, circa l'opportunità della adozione degli ISA, nel 2002 i Consigli Nazionali hanno fatto la scelta di allineare i principi di revisione nazionali al corpo di regole emesse dallo IAASB, i principi di revisione internazionali, traducendoli ed adattandoli alla realtà italiana ed hanno quindi emesso un nuovo corpo di regole, fortemente innovativo rispetto ai principi di revisione fino allora emessi dalla Professione contabile nazionale. Tale scelta è continuata con un lavoro di traduzione, adattamento ed emissione di principi di revisione, parallelo, ma ovviamente ritardato, rispetto alle tempistiche di emissione dello IAASB.

Nell'autunno del 2002 è stato emesso un corpo di documenti che sostituivano tutti i precedenti principi di revisione ad accezione del documento N. 21 sulla continuità aziendale, che è invece rimasto in vigore fino alla conclusione del processo di traduzione ed adattamento dell'ISA 570 dello IAASB. Successivamente i principi di revisione nazionali sono stati rivisti per allinearli alla versione “conformed” degli ISA e sono stati emessi alcuni nuovi principi di revisione, pure traduzioni ed adattamento di ISA emessi nel frattempo. Una commissione nazionale di professionisti, che supporta il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, rimasto l'unico “standard setter” professionale, dopo la unificazione dei due rami della Professione, ha già provveduto alla traduzione degli ISA “clarified”, che è stata messa a disposizione dei funzionari europei che stanno lavorando al recepimento dei principi di revisione.

Il Consiglio ha finora preferito non emettere i principi secondo quest'ultima versione per non scavalcare la Commissione Europea. Oltre ad emettere principi di revisione quale traduzione ed adattamento degli ISA, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili ha emesso due principi di revisione nazionali, su materie non considerate dagli ISA, perché pertinenti la legislazione europea e nazionale sulla revisione contabile. Tali principi di revisione sono i

seguenti:

- Principio di Revisione 001 (CNDCEC PR 001) Il giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il Bilancio (Febbraio 2009);
- Principio di Revisione 002 (CNDCEC PR 002) Modalità di redazione della Relazione di controllo contabile ai sensi dell'Art. 2409-ter del codice civile. (Aprile 2009).

Va infine ricordato che fra i poteri della Consob previsti dal D.Lgs.58/1998 ci sia anche quello di emettere principi di revisione, per orientare la revisione contabile dei bilanci dei soggetti da essa stessa vigilati, da parte delle società di revisione abilitate a tale attività⁽³³⁾.

La Consob ha sempre preferito raccomandare alle società di revisione soggette alla sua vigilanza i principi di revisione emessi dalla Professione, salvo il caso della comunicazione n.1058048 del 27 luglio 2001, intitolata "Principio da adottare per la revisione contabile dei bilanci degli intermediari"⁽³⁴⁾.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
12	Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la Consob, la Banca d'Italia per le banche, l'ISVAP per le imprese di assicurazione e di riassicurazione	Disporre l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in caso eccezionale, vietare di osservare parti di principi di revisione internazionali, nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguano da disposizioni nazionali sulla portata della revisione legale	

⁽³³⁾ La norma che prevedeva tale potere è stata abrogata dal D.Lgs.39/2010, ma, a norma dell'art.43, c.2 del Decreto, le disposizioni emanate dalla Consob ai sensi di norme abrogate o sostituite dal Decreto restano in vigore fino alla data di entrata in vigore dei Regolamenti sostitutivi. Il Decreto ha confermato tale potere solo per quanto riguarda il controllo interno della qualità del revisore (art.22, c.2), nonché, in via provvisoria, fino al recepimento dei principi di revisione internazionali da parte della Commissione Europea.

⁽³⁴⁾ Va ricordato che la Commissione viene ampiamente consultata in modo informale prima della emissione di principi di revisione nazionali. Va inoltre ricordato

Tavola 3^(*): Principi di revisione internazionale in vigore e Principi di revisione adottati e vigenti in Italia

PRINCIPI DI REVISIONE

1) Elenco dei principi di revisione internazionali in vigore

Principi di revisione internazionali emanati dallo IASB a seguito del "Clarity Project" applicabili per le verifiche di bilancio per gli esercizi aventi inizio dal 15 dicembre 2009

Il Progetto Clarity ha elaborato in totale di 36 principi di revisione internazionali (ISA) e una norma internazionale sul controllo di qualità (ISQC) 1:

- un nuovo standard, che riguarda la comunicazione delle carenze del controllo interno;
- 16 standard contenenti requisiti nuovi e rivisti (denominati "revised & redrafted ISA");
- 19 norme che sono state solo riformulate per applicare le nuove convenzioni di chiarezza e coerenza (cd "drafting conventions" denominati "redrafted ISA").

International Standard on Quality Control (ISQC) 1, Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements

200-299 General Principles and Responsibilities:

ISA 200, *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing* (Revised & Redrafted);

ISA 210, *Agreeing the Terms of Audit Engagements* (Redrafted);

ISA 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements* (Redrafted);

ISA 230, *Audit Documentation* (Redrafted);

ISA 240, *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements* (Redrafted);

ISA 250, *Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements* (Redrafted);

ISA 260, *Communication with Those Charged with Governance* (Revised & Redrafted);

ISA 265, *Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management* (New).

300-499 Risk Assessment and response to assessed risks:

ISA 300, *Planning an Audit of Financial Statements* (Redrafted);

ISA 315, *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment* (Redrafted);

ISA 320, *Materiality in Planning and Performing an Audit* (Revised & Redrafted);

ISA 330, *The Auditor's Responses to Assessed Risks* (Redrafted);

ISA 402, *Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization* (Revised & Redrafted);

ISA 450, *Evaluation of Misstatements Identified during the Audit* (Revised & Redrafted).

500-599 Audit Evidence:

ISA 500, *Audit Evidence* (Redrafted);

ISA 501, *Audit Evidence-Specific Considerations for Selected Items* (Redrafted);

ISA 505, *External Confirmations* (Revised & Redrafted);

che, proprio perché pertinenti questioni estranee all'ambito di vigilanza della Consob, la Commissione non ha raccomandato il principio di revisione n.1005 "Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori" ed il Principio di revisione PR n.002 "Modalità di redazione della relazione di controllo contabile ai sensi dell'art. 2409 ter del codice civile".

^(*) A cura di Annamaria Casasco, Dottore Commercialista.

ISA 510, *Initial Audit Engagements-Opening Balances* (Redrafted);
 ISA 520, *Analytical Procedures* (Redrafted);
 ISA 530, *Audit Sampling* (Redrafted);
 ISA 540, *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures* (Revised & Redrafted);
 ISA 550, *Related Parties* (Revised & Redrafted);
 ISA 560, *Subsequent Events* (Redrafted);
 ISA 570, *Going Concern* (Redrafted);
 ISA 580, *Written Representations* (Revised & Redrafted).

600-699 Using works of others:

ISA 600, *Special Considerations-Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)* (Revised & Redrafted);
 ISA 610, *Using the Work of Internal Auditors* (Redrafted);
 ISA 620, *Using the Work of an Auditor's Expert* (Revised & Redrafted).

700-799 Audit conclusions and reporting:

ISA 700, *Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements* (Redrafted);
 ISA 705, *Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report* (Revised & Redrafted);
 ISA 706, *Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report* (Revised & Redrafted);
 ISA 710, *Comparative Information-Corresponding Figures and Comparative Financial Statements* (Redrafted);
 ISA 720, *The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements* (Redrafted).

800-899 Specialized areas:

ISA 800, *Special Considerations-Audits of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks* (Revised & Redrafted);
 ISA 805, *Special Considerations-Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement* (Revised & Redrafted);
 ISA 810, *Engagements to Report on Summary Financial Statements* (Revised & Redrafted).

2. Elenco dei principi di revisione nazionali in vigore

Principi di revisione adottati e vigenti in Italia

Principi di revisione internazionali adottati in Italia dal CNDCEC e raccomandati dalla CONSOB (traduzione e adattamento degli ISA a cura del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (documenti emanati dalla Commissione paritetica per la statuizione dei Principi di Revisione) sono i seguenti:

Documento 100 – Principi sull'indipendenza del revisore;
 Documento 200 – Obiettivi e principi generali della revisione contabile del bilancio;
 Documento 220 – Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile;
 Documento 230 – La documentazione del lavoro di revisione;
 Documento 240 – La responsabilità del revisore nel considerare le frodi nel corso della revisione contabile del bilancio;
 Documento 250 – Gli effetti connessi alla conformità a leggi ed a regolamenti;
 Documento 260 – Comunicazione di fatti e circostanze attinenti la revisione ai responsabili delle attività di governance;
 Documento 300 – Pianificazione;
 Documento 315 – La comprensione dell'impresa e del suo contesto e la valutazione dei rischi di errori significativi;
 Documento 320 – Il concetto di significatività nella revisione;
 Documento 330 – Le procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati;
 Documento 402 – Considerazioni sulla revisione contabile di imprese che utilizzano fornitori di servizi;
 Documento 500 – Gli elementi probativi della revisione;
 Documento 501 – Gli elementi probativi - Considerazioni addizionali per casi specifici;
 Documento 505 – Le conferme esterne;

Documento 510 – La verifica dei saldi d'apertura a seguito dell'assunzione di un nuovo incarico;

Documento 520 – Le procedure di analisi comparativa;

Documento 530 – Campionamento di revisione ed altre procedure di verifica con selezione delle voci da esaminare;

Documento 540 – La revisione delle stime contabili;

Documento 545 – La revisione delle misurazioni del *fair value* e della relativa informativa;

Documento 550 – Le parti correlate;

Documento 560 – Eventi successivi;

Documento 570 – Continuità aziendale;

Documento 580 – Le attestazioni della direzione;

Documento 600 – L'utilizzo del lavoro di altri revisori;

Documento 610 – L'utilizzo del lavoro di revisione interna;

Documento 620 – L'utilizzo del lavoro dell'esperto;

Documento 1006 – Principio sulla revisione dei bilanci delle banche;

Documento 1005 – Considerazioni sulla revisione delle imprese ed enti minori (Principio predisposto ed emesso da CNDCEC e non raccomandato da CONSOB);

Comunicazione CONSOB n. 1058048 del 27/07/2001 – Principio da adottare per la revisione contabile dei bilanci degli intermediari (principio predisposto emesso e raccomandato da CONSOB per le società iscritte all'Albo Speciale ex Dlgs. 58/1998 Art. 161);

Principio di Revisione 001 – (CNDCEC PR 001) Il giudizio sulla coerenza della Relazione sulla gestione con il Bilancio (Febbraio 2009);

Principio di Revisione 002 – (CNDCEC PR 002) Modalità di redazione della Relazione di controllo contabile ai sensi dell'Art. 2409-ter del codice civile. (Aprile 2009).

Art. 12 – Elaborazione dei principi^(*)

1. Analisi dell'articolato

L'Art. 12 stabilisce al comma 1 le modalità con cui dare attuazione ad alcune norme previste negli articoli del D.Lgs.

Si tratta di quanto segue.

Art.9, c.1 – Obbligo di osservare principi di deontologia professionale, di riservatezza e di segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali, approvate dal Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro di giustizia, sentita la Consob.

Art.10, c.12 – Obbligo di rispettare principi di indipendenza ed obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali, approvati dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob.

^(*) A cura di Gaspare Insaudo, Dottore Commercialista.

Art.11, c.3 – Riferimento provvisorio a principi di revisione elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla Consob.

La norma prevede la sottoscrizione di una convenzione con il Ministero dell'economia e delle finanze da parte degli ordini e delle associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

Il comma 2 stabilisce un paletto applicativo: gli ordini e le associazioni convenzionati dovranno elaborare principi che tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali.

2. Commento

Una prima considerazione attiene ai soggetti cui, in via provvisoria, per i principi di revisione, o definitiva per i principi deontologici e di indipendenza, verrà attribuito il potere di definire standard.

Va anzitutto osservato che la Consob, indicata tra i soggetti che hanno titolo di elaborare principi di revisione fino alla adozione dei principi di revisione internazionali, non è soggetta, per questo potere, ad alcuna condizione. In realtà si tratta di una proroga di un potere già previsto dalla normativa antecedente il D. Lgs. 39/2010, limitato però nei confronti delle società di revisione soggette alla vigilanza della commissione. Sebbene poi sia ragionevole ipotizzare che la Commissione eserciterà questo potere con riferimento alle revisioni legali degli enti di interesse pubblico, nel suo ambito di vigilanza, non sono previste limitazioni in proposito. Va infine osservato che, al momento della adozione dei principi di revisione internazionali da parte della Commissione Europea, tale potere si restringe solo al tema dei principi di controllo dalla qualità (Art. 22, c.2)⁽³⁵⁾ e può essere esercitato direttamente o approvando principi elaborati da associazioni ed ordini professionali.

Altra considerazione va posta invece per le altre due categorie di soggetti interessati dalla norma e, in qualche modo, equiparati: associazioni ed ordini professionali. Le due categorie infatti sono molto differenti. Un ordine detta regole e vigila sugli iscritti al fine di garantire il pubblico che al professionista si affida; una associazione, al contrario, mira anzitutto a rispondere ad esigenze degli associati. La scelta del legislatore di mettere le due categorie sullo stesso piano non può quindi

⁽³⁵⁾ Anche questo tema, in realtà, rientra fra i principi di revisione e il permanere di tale potere appare poco coordinato con il disposto dell'art. 11, c.3.

che suscitare perplessità.

Altra questione è il riferimento a “*ordini professionali?*” anziché all’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (nel seguito ODCEC). Sebbene infatti l’attuale Registro dei revisori contabili contenga anche soggetti iscritti ad ordini diversi dall’ODCEC e sebbene tutti gli ordini hanno competenza per dettare regole in materia di deontologia, riservatezza, segreto professionale, indipendenza ed obiettività, non sembra che tale competenza si estenda alla particolare declinazione di queste materie riguardo alla revisione legale dei conti. In ogni caso non si vede quale competenza possano avere ordini diversi dall’ODCEC in materia di principi di revisione.

Anche questa parte della norma suscita perplessità e si può solo sperare che, al momento di accettare la sottoscrizione della convenzione da parte di associazioni ed ordini interessati, il Ministero eserciti una necessaria selezione, ammesso che ne abbia i poteri, sulla base di una accettabile interpretazione della norma.

Va infine osservato che la norma sembra scritta con riferimento a principi da emanare.

Non è ben chiaro quale debba essere la sorte dei principi deontologici e di revisione finora emessi dall’ODCEC ed attualmente in vigore.

Anche in questo caso non resta che sperare in una applicazione dell’Art.12 che, secondo una interpretazione estensiva, approvi e confermi quanto finora elaborato.

Riguardo ai principi di revisione non si può comunque che auspicare una rapida adozione degli ISA “clarified” da parte della Commissione Europea, con la conseguente applicabilità nelle revisioni legali nel nostro paese. Essi infatti non differiscono sostanzialmente da quelli nazionali attualmente in vigore, ma, essendo il risultato del Clarity Project, sono più chiari e più facilmente applicabili.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
13	Ministro dell’economia e delle finanze sentita la Consob	Definizione con una convenzione delle modalità di elaborazione di principi deontologici, di indipendenza e di revisione da parte di associazioni ed ordini professionali	Non è propriamente un Regolamento, ma sarà un provvedimento di analoga natura regolamentare

Art. 13 – Conferimento, revoca e dimissioni dall’incarico, risoluzione del contratto^(*)

1. Premessa

L’articolo 13 del Decreto Legislativo sancisce le nuove regole relative al conferimento, revoca, dimissioni e risoluzione del contratto di revisione.

Tale parte della nuova normativa, sostituendo le previgenti previsioni contenute nell’Art. 2409 quater del codice civile e le norme previste, per le società che fanno ricorso al mercato dei capitali, contenute nell’Art. 159 - Revoca e conferimento dell’incarico - del D. Lgs. 58/98 (TUIF - Testo Unico degli Intermediari Finanziari), apporta sostanziali novità relativamente al processo di conferimento, di revoca dell’incarico di revisione legale, introducendo la possibilità per il revisore legale (novità assoluta sia per gli Enti di Interesse Pubblico che non) di rassegnare le proprie dimissioni per giusta causa.

Inoltre, nell’Art. 13 del Decreto Legislativo 39/2010 è trattato il tema della risoluzione consensuale del contratto di revisione tra la società che ha conferito l’incarico ed il revisore legale, è confermato il disposto che prevede che il conferimento dell’incarico di revisione legale è di esclusiva competenza dell’assemblea che ne determina i compensi per l’intera durata dell’incarico, nonché i criteri per l’adeguamento degli stessi.

2. Conferimento dell’incarico

Il primo comma dell’Art. 13 prevede che l’assemblea, su proposta motivata dell’organo di controllo e salvo quanto disposto dall’Art. 2328 secondo comma⁽³⁶⁾, conferisce l’incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione per l’intera durata dell’incarico nonché gli eventuali criteri per l’adeguamento di tale corrispettivo durante l’incarico.

In relazione al conferimento dell’incarico, diverse sono le sostanziali modifiche apportate dall’Art. 13 rispetto alle precedenti previsioni dell’Art. 2409 *quater* del codice civile in via di abrogazione, e che ora

^(*) A cura di Marco Rescigno, Dottore Commercialista.

⁽³⁶⁾ Relativo alla nomina del soggetto incaricato del controllo legale in fase di costituzione.

risultano più simili ed aderenti a quanto già era disposto dall'Art. 159 del D.Lgs. 58/98 (TUIF).

La prima importante novità che emerge dalla lettura dall'Art. 13 riguarda il fatto che, d'ora in poi, la nomina del soggetto incaricato della revisione legale avvenga su “proposta motivata dell'organo di controllo”⁽³⁷⁾, quindi su iniziativa dell'organo di vigilanza endosocietario, il cui ruolo è pertanto rafforzato⁽³⁸⁾.

La precedente normativa prevedeva, per le società che non facevano ricorso al mercato dei capitali di rischio, che il conferimento dell'incarico, sempre a cura dell'assemblea, avveniva “sentito il Collegio Sindacale” (cfr Art. 2409 *quater* 1° comma). Da notare come già il TUIF, nell'Art. 159, prevedesse, per le società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, che il conferimento avvenisse su “proposta motivata dell'organo di controllo”.

Il parere che era richiesto all'organo di controllo, necessario per il conferimento dell'incarico, assumeva di fatto la funzione di:

- valutare l'indipendenza del soggetto incaricato del controllo contabile;
- esaminare l'adeguatezza e la completezza del piano di revisione proposto, nonché l'organizzazione del revisore contabile/società di revisione;
- valutare l'idoneità tecnica del revisore contabile/società di revisione ad assumere l'incarico;
- valutare la congruità del compenso in relazione al lavoro da svolgersi e ad eventuali altre proposte pervenute da altri soggetti.

La norma non imponeva l'obbligo al Collegio Sindacale di presentare una relazione scritta corredata di adeguate motivazioni circa il parere espresso⁽³⁹⁾, al contrario di quanto previsto per le società che fanno ricorso

⁽³⁷⁾ Quindi Collegio Sindacale, Consiglio di Sorveglianza o Comitato di Controllo a seconda del modello di governance scelto dalla società. Nel prosieguo si farà riferimento per semplicità di trattazione al sistema di “*governance* tradizionale”.

⁽³⁸⁾ Sull'argomento cfr. Documento Applicativo (aprile 2010) del CNDCEC “Proposta del collegio sindacale in ordine al conferimento dell'incarico di revisione legale – art. 13, comma 1, D. Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39”.

⁽³⁹⁾ Il parere motivato dell'organo di controllo, seppur consigliato per permettere ai soci di poter prenderne visione in anticipo rispetto al momento della delibera di nomina, poteva anche essere espresso in sede assembleare, fatte ovviamente le dovute preventive analisi e valutazioni.

al mercato dei capitali di rischio⁽⁴⁰⁾.

Il parere del Collegio Sindacale ha da sempre costituito un elemento importante del procedimento di assegnazione dell'incarico di revisione e rientrava nel ruolo, più generale, di vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo contabile della società e sulla concreta idoneità dello stesso a perseguire l'oggetto sociale. Il Collegio Sindacale, infatti, non poteva esimersi dall'esprimere un parere che tenesse conto di alcuni elementi, con la facoltà di entrare nel merito degli aspetti che consentissero la valutazione dell'idoneità tecnica del revisore, necessari per esprimere il parere motivato.

La nuova normativa contenuta nel Decreto Legislativo 39/2010 prevede ora che il conferimento avvenga su diretta iniziativa dell'organo di controllo (quindi come atto autonomo dello stesso) che dovrà attivarsi, in un momento precedente all'assemblea, nel fare analisi e le valutazioni relativamente ad aspetti legati all'indipendenza, all'adeguatezza e all'idoneità tecnica del soggetto che sarà incaricato della revisione legale. Tali valutazioni rappresenteranno la base delle motivazioni che sostanzieranno la proposta di nomina presentata all'assemblea dall'organo di controllo.

Si ritiene che la proposta dell'organo di vigilanza non dovrebbe, in ogni caso, risultare "vincolante" per l'assemblea con la conseguenza che questa, qualora ritenga non avallabile l'indicazione in merito al revisore o alla società di revisione, potrà richiedere all'organo di controllo una o più proposte alternative prima di conferire l'incarico.

Il fatto che sarà l'organo di controllo a proporre il soggetto a cui affidare il controllo legale dei conti pone in ogni caso dei dubbi in merito a tale meccanismo. Può accadere, infatti, che lo statuto delle società per azioni non quotate e non tenute alla redazione del bilancio consolidato, possa prevedere che la revisione legale sia esercitata dal Collegio Sindacale: pertanto, in questa ipotesi, si potrebbe creare una situazione incoerente in cui il Collegio Sindacale potrebbe essere legittimato a proporre se stesso come organo di controllo legale, con conseguenti dubbi circa il conflitto di interesse che si verrebbe a creare. In tale

⁽⁴⁰⁾ Alle società soggette al TUIF trova infatti applicazione la prescrizione prevista nell'art. 146, 1° co., lett. c) della legge Draghi secondo cui il Collegio Sindacale è tenuto a verificare l'idoneità tecnica e nell'art. 145, 5° co. secondo cui, in caso di parere negativo, il Collegio Sindacale trasmette il parere alla Consob non appena redatto (ovviamente in forma scritta).

situazione, sembrerebbe quindi, che l'organo di controllo non debba fornire all'assemblea alcuna indicazione, alla luce dei due seguenti aspetti:

- il primo, di tipo letterale, è che l'articolo 13 del Decreto Legislativo 39/2010 chiede all'organo di controllo di indicare il “revisore”, il quale sembra riferito specificatamente al revisore persona fisica, unica, esterna o alla società di revisione e non ai sindaci incaricati del controllo legale dei conti;

- il secondo, è che i sindaci non potrebbero che indicare se stessi: ciò, oltre che illogico, non è richiesto da alcuna disposizione in quanto, nel caso di specie, la nomina del revisore legale porterebbe implicitamente alla nomina del Collegio Sindacale stesso e, quindi, qualunque indicazione sarebbe del tutto ripetitiva e pleonastica.

Infine, da notare come il Decreto Legislativo 39/2010, nel rivedere alcune norme relative alle società a responsabilità limitata⁽⁴¹⁾, prevede che nel caso in cui la società si trovi in una delle seguenti situazioni:

- obbligo di redazione del bilancio consolidato (nuova fattispecie prevista);

- controllante di società sottoposte a revisione legale (nuova fattispecie prevista);

- capitale sociale pari, o superiore, a € 120.000;

- superamento di due dei limiti previsti dall'Art. 2435 del codice civile,

debba provvedere, entro trenta giorni, alla nomina del Collegio Sindacale e, se l'assemblea non dovesse provvedervi (è qui sta una importante innovazione rispetto alle altre società o agli Enti di Interesse Pubblico), provvederebbe il Tribunale, su richiesta di qualsiasi interessato: in sostanza per le sole società a responsabilità limitata è previsto un caso speciale di “conferimento giudiziale d'ufficio”.

La [tavola 4](#), in calce, riporta uno schema della proposta del collegio sindacale all'assemblea per il conferimento dell'incarico al revisore legale.

3. Determinazione del compenso e durata dell'incarico

Un'altra importante novità, contenuta sempre nel primo comma dell'articolo 13 del Decreto Legislativo 39/2010, attiene alla determinazione dei corrispettivi del revisore. Già in precedenza era

⁽⁴¹⁾ V. Art. 37 – Modifiche al codice civile, punto 26 che sostituisce l'art. 2477 (Ora Collegio Sindacale e revisione legale dei conti).

previsto che lo stesso fosse determinato dall'assemblea contestualmente al conferimento dell'incarico; tuttavia, elemento nuovo introdotto dalla normativa, è la possibilità per l'assemblea di determinare anche i criteri per l'eventuale adeguamento del corrispettivo durante l'incarico conferito.

Da notare come anche le nuove normative, come le precedenti contenute nell'Art. 2409 ter del codice civile, ribadiscono il concetto di "predeterminazione" e "invariabilità"⁽⁴²⁾ del corrispettivo nel corso dell'incarico conferito: questo, ovviamente a tutela di un'indiretta garanzia di indipendenza del soggetto incaricato della revisione legale.

La possibilità di adeguamento del corrispettivo introdotta dalla nuova normativa appare riconducibile agli effetti derivanti dall'adeguamento al tasso d'inflazione nonché allo svolgimento di incarichi speciali, sempre connessi alle attività di verifica del bilancio e alla regolare tenuta della contabilità, ma anche al caso di introduzione nel rapporto contrattuale società - revisore legale di clausole di variazione del corrispettivo, ad esempio nei casi di particolari situazioni (impreviste in fase iniziale di conferimento dell'incarico) che comportino maggiori procedure di verifica da parte del revisore.

La riforma non ha comunque risolto il problema relativo al parametro in base al quale commisurare la determinazione del corrispettivo.

Sicuramente in tal modo il legislatore ha voluto lasciare maggior libertà e autonomia privata alle parti nella determinazione del compenso stesso⁽⁴³⁾ che, comunque, dovrà risultare adeguato e tale da garantire l'indipendenza del lavoro svolto dal revisore/società di revisione.

Il secondo comma dell'Art. 13 prevede che l'incarico ha durata di tre esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio di durata dell'incarico e sempre rinnovabile. E' interessante notare come il legislatore, per gli Enti di Interesse Pubblico, abbia inserito le regole di durata dell'incarico di revisione legale nell'articolo 17 relativo all'indipendenza, correlando, quindi, per questa specifica categoria di soggetti, dei limiti di durata dell'incarico a tutela dell'indipendenza stessa.

⁽⁴²⁾ Cioè in funzione di risultati, ma considerando quanto disposto comunque dall'articolo 10 del Decreto Legislativo 39/2010.

⁽⁴³⁾ Pur se la mancata individuazione di un limite all'autonomia privata, presenta il non trascurabile rischio di uno svilimento del servizio professionale in caso di eccesso di concorrenza, con conseguenti effetti negativi sulla qualità del lavoro e sul rispetto dell'indipendenza che il revisore deve garantire nello svolgimento del proprio incarico.

La **tavola 2**, in calce al capitolo di commento dell'Art.10, riporta una proposta per la quantificazione del tempo necessario per un incarico di revisione in imprese di piccole dimensioni utile per la quantificazione dei compensi.

4. La revoca dall'incarico di revisione legale

Il terzo comma dell'Art. 13 prevede che è l'assemblea che revoca l'incarico, sentito l'organo di controllo, quando ricorre una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a un altro revisore legale o ad altra società di revisione legale.

In precedenza, la riforma del diritto societario realizzata dal Decreto Legislativo del 17/1/2003, aveva fatto emergere un importante aspetto relativamente alla durata dell'incarico di revisione: la cessazione anticipata dell'incarico di revisione aveva natura eccezionale.

Infatti, per gli incarichi relativi a società non quotate, lo strumento della cessazione anticipata operava solo nei casi di:

- revoca per giusta causa, in virtù di apposita delibera assembleare della società conferente l'incarico, approvata con decreto del Tribunale (Art. 2409 *quater*, comma 3 del codice civile) e
- nelle ipotesi tassative di decadenza (Art. 2409 *quinquies* del codice civile).

Per gli incarichi relativi alle società che facevano ricorso al capitale di rischio sottoposte alla normativa del TUIF, la cessazione anticipata poteva intervenire solo nei casi di:

- revoca per giusta causa, anche in tal caso in virtù di specifica deliberazione assembleare della società emittente (Art. 159, comma 2 del TUIF),
- revoca d'ufficio da parte di Consob (Art. 159, comma 6 del TUIF).

Il terzo comma dell'Art. 13 ha definitivamente sancito che non è più necessaria, per la revoca dell'incarico di revisione, la verifica cautelare del Tribunale.

Finora l'intervento dell'Autorità Giudiziaria aveva lo scopo di accertare la sussistenza della giusta causa che avrebbe determinato la delibera di revoca del revisore incaricato. A tal fine, il Tribunale, riunito in camera di consiglio, aveva il compito di esaminare il verbale della delibera assembleare (nel quale si sarebbero dovuti esplicitare i motivi della revoca), prendendo atto della posizione espressa al riguardo dall'interessato (vale a dire dal revisore incaricato), ed avrebbe assunto le informazioni ed i chiarimenti necessari al proprio convincimento.

Relativamente alla funzione che era demandata al Tribunale è da evidenziare che, nel corso degli anni successivi all'introduzione della norma relativa alla revoca dell'incarico del revisore, la giurisprudenza ha manifestato distinti orientamenti che hanno molto spesso condotto a risultati diametralmente opposti circa l'instaurazione del procedimento per l'ottenimento del decreto di approvazione della delibera assembleare di revoca dell'incarico, in particolar modo nei casi in cui non vi fossero contestazioni in merito alla giusta causa di revoca tra società ricorrente e soggetto incaricato del controllo contabile.

Un primo orientamento, in principio maggioritario, riteneva che, anche qualora non vi fosse contestazione (e quindi espresse posizioni di conflitto) in ordine alla giusta causa di revoca dell'incarico, sarebbe stato comunque necessario l'intervento del Tribunale al fine di ottenere l'approvazione della relativa delibera assembleare.

Più recenti orientamenti rilevavano mancanti, nel caso in cui non vi fossero contestazioni in ordine alla giusta causa di revoca dell'incarico, i presupposti e l'interesse per adire l'Autorità Giudiziaria. Ad esempio il Tribunale di Milano⁽⁴⁴⁾, in diversi casi, ha rigettato il ricorso ex Art. 2409 *quater* comma 3 del codice civile, presentato dalla società revocante rilevando che “ove non sia prospettata opposizione alla revoca, deve ritenersi che manchino i presupposti oltre che per l'interesse concreto alla proposizione del ricorso”, aggiungendo che “l'avviso concorde delle parti prefigura semmai uno scioglimento del rapporto per mutuo consenso, sulla cui ammissibilità e legittimità non vi è luogo a pronunciare in questa sede”.

La nuova normativa, quindi, eliminando l'approvazione da parte del Tribunale della delibera di revoca dell'incarico di revisione, ha di fatto recepito quanto ribadito più recentemente dalla giurisprudenza ricordata in precedenza.

Da rilevare che, in merito alla giusta causa di revoca, viene tuttavia previsto nell'Art. 13 del D. Lgs. 39/2010 che la stessa non possa essere giustificata dalla divergenza di opinione in merito ad un trattamento contabile (di una o più voci di bilancio) o su procedure di revisione equiparando, di fatto le regole del codice civile, a quelle già sancite dall'Art. 159 del TUIF che già prevedeva, per le società che fanno ricorso

⁽⁴⁴⁾ Cfr. Tribunale Milano, Sezione Ottava, 2 febbraio 2007 – R.G. 137/07.

al mercato del capitale di rischio, che “non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni rispetto a valutazioni contabili o a procedure di revisione”.

5. Le dimissioni e la risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale

Il quarto comma dell'Art. 13 prevede un'importante novità rispetto al passato in quanto, è ora concesso al revisore legale o alla società di revisione, di utilizzare l'istituto delle dimissioni dell'incarico, situazione finora non contemplata né dal codice civile né dal TUIF.

La *ratio* del fatto che, la precedente norma, non prevedesse questi due nuovi casi di interruzione anticipata dell'incarico si giustificava solo alla luce di un interesse superiore di tipo pubblicistico che veniva attribuito alla revisione contabile.

E' ora previsto dal Decreto Legislativo 39/2010 che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati potranno dimettersi, salvo il risarcimento del danno. Le situazioni che legittimeranno le dimissioni del revisore saranno definite attraverso apposito regolamento del Ministro dell'Economia e delle Finanze (MEF), ma lo stesso testo legislativo già evidenzia che le stesse potranno intervenire solo per giusta causa (circostanza che meglio sarà definita proprio con l'emissione del regolamento).

In assenza di una causa che legittima le dimissioni del revisore, potrebbe essere richiesto dalla società un risarcimento del danno (di immagine) che tali dimissioni potrebbero determinare (danno comunque non facile da configurare nelle situazioni concrete).

In ogni caso le dimissioni dovranno essere poste in essere in tempi e modalità tali da consentire alla società sottoposta a controllo di provvedere alla nomina del nuovo revisore legale, salvo il caso d'impedimento grave e comprovato del revisore o della società di revisione legale.

Il medesimo regolamento attuativo che individuerà le situazioni per le quali sono legittimate le dimissioni definirà i casi e le modalità in cui si potrà risolvere consensualmente, o per giusta causa, il contratto con il quale sarà conferito l'incarico di revisione legale.

Con l'introduzione della nuova normativa della possibilità di dimissioni del soggetto incaricato del controllo legale, è in qualche modo avvalorata, e confermata, che l'attività di revisione legale è una prestazione a carattere intellettuale per la quale è applicabile, per analogia, la disciplina del recesso

per giusta causa del contratto d'opera intellettuale contenuta nell'articolo 2237 del codice civile, recesso che comunque non dovrà pregiudicare la società revisionata, ma neppure i terzi che fanno affidamento sull'attività di revisione legale dei conti effettuata sulla società.

Il quinto e sesto comma dell'Art. 13 introducono inoltre che, nel caso di dimissioni o risoluzione consensuale, la società sottoposta a revisione legale provveda tempestivamente a conferire un nuovo incarico, fissando un periodo massimo entro il quale tale nuovo incarico deve essere conferito.

I commi in questione prevedono che le funzioni di revisione legale vengano ad essere esercitate dal medesimo revisore legale o società di revisione legale fino a quando la delibera di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace.

L'efficacia della nuova nomina deve infatti intervenire entro il limite temporale di sei mesi dalla data delle dimissioni o dalla risoluzione del contratto. Nulla dice la nuova normativa in riferimento ad un eventuale periodo di *vacatio* nel caso specifico di revoca dell'incarico di revisione legale.

Ciò lascia, di fatto, intendere la naturale conseguenza della nomina, già in sede assembleare, di un nuovo soggetto che svolgerà il controllo legale proprio dopo aver provveduto alla revoca del precedente soggetto incaricato della revisione legale.

La società sottoposta a revisione ed il revisore legale/società di revisione legale informeranno, così come previsto dal 7 comma dell'articolo 13, tempestivamente il Ministero dell'Economia e delle Finanze e, per la revisione relativa agli Enti di Interesse Pubblico, la Consob, in ordine alla revoca, alle dimissioni o alla risoluzione consensuale del contratto, fornendo adeguate spiegazioni in ordine alle ragioni che le hanno determinate.

6. Conclusioni

L'Art. 13 del D.Lgs. 39/2010 affronta alcune interessanti problematiche (quali la revoca dell'incarico di revisione legale), che in passato hanno sicuramente rappresentato un punto di discussione in dottrina, spesso trattato in maniera differente anche dalla giurisprudenza e, introduce, nuove fattispecie di cessazione, quali le dimissioni e la risoluzione consensuale dell'incarico di revisione mai previste prima sia nel codice civile sia nel TUIF.

Sicuramente, in tema di revoca dell'incarico di revisione legale, non

prevedendo più la norma la comunicazione al Tribunale, conferma il comportamento di quella parte della dottrina che già di fatto riteneva del tutto inutile l'intervento del Tribunale stesso nei casi in cui tra le parti, di fatto, era accettata la motivazione che giustificava la revoca dell'incarico di revisione.

Appare comunque poco chiaro dalla lettura dell'articolo in questione se l'istituto della revoca possa già attuarsi in caso di sussistenza di fattispecie oggettive di giusta causa in una fase "transitoria", ovvero in assenza di regolamenti attuativi che definiscano esplicitamente i criteri e le regole per definire la giusta causa.

Si pensi, ad esempio, ad una situazione in cui sopraggiungano fatti che possano compromettere l'indipendenza del soggetto incaricato del controllo legale: ci si chiede se, in tale fattispecie, che rappresenta sicuramente una giusta causa (e rappresenterà probabilmente anche nei regolamenti attuativi una giusta causa, data la centralità che il tema dell'indipendenza assume nella nuova normativa), il soggetto incaricato del controllo legale dei conti possa dimettersi dall'incarico e non solo attendere di essere revocato.

Qualche considerazione merita, infine, quanto previsto dal settimo comma dell'Art. 13 che prevede l'obbligo di comunicare, da parte delle società sottoposte a revisione legale, i casi di revoca, dimissioni o risoluzione consensuale del contratto a Consob e al Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La funzione che la nuova norma vuole attribuire a tale "comunicazione" appare sicuramente poco chiara: a prima vista potrebbe sembrare una semplice comunicazione, alla cui funzione e ai possibili effetti, il decreto non dà seguito.

Tuttavia, per gli Enti di Interesse Pubblico soggetti alle norme del TUIF e alla vigilanza da parte di Consob, tali comunicazioni potrebbero attivare, in alcuni casi specifici (come, ad esempio, il superamento del limite temporale di sei mesi previsto dal 5 comma dell'Art. 13) il conferimento d'ufficio dell'incarico di revisione legale proprio da parte della Consob così come già previsto dall'Art. 159 del TUIF, oppure la revoca dell'incarico nel caso in cui i regolamenti attuativi saranno coordinati con quanto previsto dal 6 comma dell'Art. 159 del TUIF che attualmente regola la fattispecie della revoca dell'incarico.

Per contro, per tutte le altre società soggette alla vigilanza da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze, nessuna norma simile a quanto contenuto nel TUIF è attualmente prevista nel codice civile.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
14	Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob	Modalità di definizione per le dimissioni dall'incarico di revisione legale Definizione dei casi e delle modalità in cui può risolversi consensualmente o per giusta causa il contratto con il quale è conferito l'incarico	Sarà necessario verificare se le fattispecie (casi) che i decreti attuativi individueranno lasceranno comunque aperti a situazioni non specificamente contemplate o se, al contrario rappresenteranno casi esclusivi al di fuori dei quali non saranno permessi risoluzioni consensuali o revoche per giusta causa

Tavola 4^(*):

La proposta motivata del collegio sindacale per la nomina del revisore legale

LA PROPOSTA MOTIVATA DEL COLLEGIO SINDCALE PER IL CONFERIMENTO DELL'INCARICO DI REVISIONE LEGALE DEI CONTI AI SENSI DELL'ART. 13, COMMA 1, DEL D.LGS. 39/2010 (estratto)

L'Art. 13 del DLgs. 27 gennaio 2010 n. 39, in tema di conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti, prevede che

*"1. Salvo quanto disposto dall'articolo 2328, secondo comma, numero 11), del codice civile, l'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale dei conti e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico.
... omissis ..."*

L'articolo sostituisce quanto in precedenza previsto - per le società non quotate in borsa - dall'Art. 2409-quater del codice civile (che è stato ora abrogato con l'entrata in vigore del D.Lgs. 39/2010).

La norma, in assenza di specifiche indicazioni ovvero di disposizioni transitorie, è entrata in vigore il 7 aprile 2010. Occorre, quindi, prestare particolare attenzione nel caso di società con soggetto incaricato dello svolgimento della revisione legale dei conti "esterno" il cui incarico scada in coincidenza con le assemblee chiamate ad approvare i bilanci d'esercizio 2009 a partire da data successiva al 6 aprile 2010.

(*) A cura di Claudio Sottoriva, Dottore Commercialista.

Allo stato, in assenza di indicazioni particolari da parte del Legislatore, due circolari hanno affrontato gli elementi peculiari che andranno a caratterizzare la proposta motivata di affidamento dell'incarico di revisione legale dei conti:

- la circolare CNDCEC 14 aprile 2010 n. 17/IR;
- la circolare Confindustria 12 aprile 2010 n. 19296;
- la circolare Assonime 3 maggio 2010 n. 16.

In particolare, la circolare Confindustria del 12 aprile 2010 n. 19296, ha precisato che, ove l'imminenza dell'assemblea non consenta di adeguare la procedura di conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti (con attribuzione al collegio sindacale del compito di proporre il soggetto cui affidare lo svolgimento dell'attività di revisione legale dei conti), è opportuno che l'organo di controllo, a seguito delle necessarie verifiche, manifesti (anche nel corso dell'assemblea) condivisione sul merito della proposta effettuata dagli amministratori, indicando le ragioni che hanno precluso l'adeguamento della procedura di nomina in tempo utile per l'assemblea.

La circolare CNDCEC 14 aprile 2010 n. 17/IR si sofferma, invece, sulla natura della proposta e sulle valutazioni che si pongono alla base della medesima. La circolare evidenzia come la proposta motivata non possa essere disattesa dai soci. Analogamente a quanto accade per la delibera di approvazione del bilancio di esercizio, quindi, i soci possono deliberare in conformità alla proposta del collegio sindacale ovvero respingerla, ma non possono deliberare conferendo l'incarico in modo difforme rispetto alla proposta medesima. In caso di mancato accoglimento della proposta, il collegio sindacale dovrà quindi ripetere l'*iter*. Per quanto riguarda la formulazione della proposta da parte del Collegio sindacale ai soci, la circolare sottolinea come l'organo di controllo, nel valutare l'ammissibilità delle "offerte" dei revisori legali o delle società di revisione debba valutarne l'indipendenza sia con riferimento alla società sia con riferimento alle parti correlate (come definite dallo IAS 24), ivi compreso il collegio sindacale.

Secondo la circolare Assonime del 3 maggio 2010, la nuova normativa ha determinato nelle società soggette alla disciplina del codice civile uno spostamento di competenza dell'organo chiamato a formulare la proposta di nomina del revisore rispetto alla previgente normativa. Secondo le precedenti disposizioni del codice civile, l'incarico doveva essere conferito dall'assemblea, 'sentito' il collegio sindacale. Per le società di diritto comune l'organo competente a formulare la proposta d'incarico all'assemblea doveva essere individuato nel consiglio di amministrazione. Prima della riunione assembleare, la proposta doveva essere sottoposta al collegio sindacale affinché rendesse un parere obbligatorio, ma non vincolante, sulla stessa. Per le società sottoposte alla disciplina del TUIF, invece, la competenza per la formulazione della proposta d'incarico da sottoporre all'assemblea era già attribuita all'organo di controllo, anche se questo sistema di nomina, entrato in vigore nel 2007, ha trovato applicazione solo per gli incarichi scaduti in tale lasso di tempo.

Per le società che adottano il sistema tradizionale di amministrazione e controllo, quindi, la proposta di nomina deve essere formulata dal collegio sindacale. Nel caso in cui sia invece adottato il modello di amministrazione e controllo dualistico oppure monistico, la proposta di nomina deve, come già accennato, provenire rispettivamente dal consiglio di sorveglianza o dal comitato per il controllo sulla gestione.

In ordine agli elementi sulla base dei quali il collegio sindacale (o il consiglio di sorveglianza o il comitato per il controllo sulla gestione, a seconda dei casi) deve procedere alla predisposizione della propria proposta motivata, si ritiene opportuno fare riferimento all'idoneità tecnica del revisore, alla sua indipendenza, nonché alla completezza del piano di revisione e dell'organizzazione della società in relazione all'ampiezza e complessità dell'incarico da svolgere (similmente a quanto era indicato nell'Art. 146 lett. c) del Regolamento emittenti delle società quotate, nella versione precedente alle modifiche arretrate al regolamento a seguito del decreto correttivo della legge risparmio).

Si rammenta che, opportunamente adeguate alla riforma della revisione legale dei conti recata dal D.Lgs. 39/2010, le norme di comportamento del collegio sindacale possono essere d'aiutolo

nella definizione dei rapporti con il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, anche alla luce delle novità introdotte dal citato Decreto legislativo. In particolare, le norme prevedono che il Collegio sindacale abbia rapporti con la società di revisione o con il revisore legale dei conti, in quanto:

- partecipa alla nomina del soggetto incaricato della revisione legale dei conti (ai sensi dell'Art. 13 del D.lgs. 39/2010);
- attua un reciproco scambio di dati e informazioni (Art. 2409-septies codice civile, rimasto invariato dall'entrata in vigore del D.Lgs. 39/2010).

In particolare, il Collegio Sindacale deve assumere informazioni sufficienti, concernenti anche il piano di revisione per formulare la proposta motivata da sottoporre all'assemblea sul conferimento dell'incarico e deve organizzare il rapporto con il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, concordando con lo stesso tempi e modalità per lo scambio delle informazioni "rilevanti" al fine dell'espletamento delle reciproche funzioni.

Salvo casi specifici che richiedano incontri più frequenti, è opportuno che il Collegio Sindacale incontri il soggetto incaricato della revisione legale dei conti (o i suoi responsabili se il soggetto è una società di revisione) con periodicità trimestrale. In ogni caso, è opportuno prefissare un calendario annuale di tali incontri.

Ogni riunione deve essere oggetto di specifica verbalizzazione nella quale si evidenziano:

- a) i dati e le informazioni ricevuti dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- b) i dati e le informazioni comunicati al soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- c) l'inesistenza di dati e informazioni specificatamente richiesti al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, cui non sia seguita la dovuta comunicazione;
- d) la mancanza di comunicazioni da parte del soggetto incaricato della revisione legale dei conti.

I dati e le informazioni oggetto di reciproco scambio sono:

- a) tutti quelli ritenuti rilevanti, opportuni o utili per lo svolgimento dell'attività di vigilanza da parte del Collegio sindacale ai sensi dell'Art. 2403 Cod. Civ.;
- b) tutti quelli derivanti dalle verifiche del soggetto incaricato della revisione legale dei conti in ordine:
 - all'osservanza della legge e dell'atto costitutivo;
 - al sistema di controllo interno;
 - alla continuità aziendale;
 - all'assetto organizzativo, amministrativo e contabile;
 - alla regolare tenuta della contabilità e corretta rilevazione dei fatti di gestione;
- c) tutte le comunicazioni e richieste scritte e verbali del soggetto incaricato della revisione legale dei conti agli Amministratori e dirigenti;
- d) l'esistenza di fatti censurabili rilevati dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti;
- e) le verifiche effettuate su operazioni con parti correlate e le considerazioni al riguardo.

In particolare, in occasione delle fasi conclusive di verifica del bilancio, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti fornisce al collegio sindacale:

- la comunicazione del piano di revisione applicato e delle procedure svolte;
- le notizie in ordine a problematiche relative al bilancio;
- il contenuto delle relazioni che intende emettere.

In occasione di operazioni straordinarie (come ad esempio aumento di capitale sociale, fusioni, scissioni), il collegio sindacale deve acquisire dal soggetto incaricato del controllo contabile:

- informazioni in ordine al lavoro svolto con riferimento a tali operazioni;
- il contenuto delle relative relazioni e pareri al momento del rilascio.

In considerazione delle prime applicazioni della norma introdotta dal D.Lgs. 39/2010 in sede di affidamento dell'incarico di revisione legale dei conti, si propone di seguito un confronto tra il contenuto del parere del collegio sindacale in ordine al conferimento dell'incarico di controllo contabile ai sensi dell'abrogato Art. 2409-quater, primo comma, codice civile (così come proposto nelle norme di comportamento) e quello della proposta motivata del collegio sindacale ai sensi dell'Art 13, comma 1, del D.Lgs. 39/2010 (elaborazione personale) nell'ambito di società non aventi titoli quotati in mercati regolamentati (anche se i contenuti della proposta non subiscono sostanziali modifiche in presenza di società aventi titoli negoziati in mercati regolamentati):

Esempio di Parere del Collegio Sindacale in ordine al conferimento dell'incarico di controllo contabile (Art. 2409-quater, primo comma, codice civile)

Il Collegio Sindacale della Società

Premesso

- che la società non fa ricorso al mercato dei capitale di rischio;
- che il Consiglio di Amministrazione della Società ha deliberato in data _____ di conferire l'incarico del controllo contabile ad un Revisore Contabile (Società di Revisione) iscritto al Registro dei Revisori Contabili di cui al D.Lgs. 27 gennaio 1992 n.88;
- che a tal fine è stata convocata l'Assemblea ordinaria della Società perché assuma la relativa delibera ai sensi dell'Art. 2409-quater codice civile;

esaminata

- la proposta di incarico del Revisore/Società di Revisione _____ del

Rilevato

- che detta proposta contiene il piano di revisione dei Bilanci per gli esercizi _____ e dei Bilanci consolidati relativi, al fine di esprimere al riguardo il giudizio di cui all'Art. 2409-ter, primo comma, let. c), codice civile, e che detto piano risulta adeguato e completo [oppure: non risulta adeguato e completo – *indicare i motivi*];
- che detta proposta contiene l'illustrazione delle procedure per espletare le verifiche previste dall'Art. 2409-ter, primo comma, lett. a) e b), codice civile e che dette procedure risultano adeguate [oppure: non risultano adeguate – *indicare i motivi*];
- che il Revisore/Società di Revisione in esame risulta rispondere ai requisiti di indipendenza previsti dalla legge e che, allo stato, non risultano situazioni di incompatibilità [oppure: *indicare i motivi per i quali ciò non risulta*];
- che il Revisore/Società di Revisione in

Esempio di Proposta motivata del Collegio Sindacale in ordine al conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti (Art. 13, primo comma, D.Lgs. 39/2010)

Il Collegio Sindacale di _____ premesso che con l'Assemblea di approvazione del bilancio di esercizio al _____ ed il relativo rilascio della relazione di revisione, scadrà l'incarico conferito dall'Assemblea dei soci di _____ (la "Società") in data _____ alla società di revisione [al revisore legale dei conti] _____; l'Assemblea Ordinaria convocata per l'approvazione del bilancio di esercizio al _____ è chiamata, ai sensi delle disposizioni legislative applicabili, a conferire, su proposta motivata del Collegio Sindacale, l'incarico di revisione legale dei conti ai sensi del D.Lgs. 39/2010 a una società di revisione o ad un revisore legale dei conti iscritto nel registro dei revisori legali e ad approvarne il relativo compenso

viste

le disposizioni di legge applicabili

considerate

le risultanze della procedura competitiva e le attività di valutazione tecnico-economica per la selezione della società di revisione cui conferire il nuovo incarico, poste in essere autonomamente dal Collegio Sindacale, d'intesa e con l'ausilio delle competenti funzioni aziendali, tenuto conto dell'analisi comparativa e complessiva delle offerte pervenute, con particolare riferimento

- (i) alle competenze ed alle specifiche esperienze di revisione nel settore di pertinenza (_____);
- (ii) all'adeguatezza della struttura tecnica rispetto alle esigenze connesse alla dimensione ed alla complessità della Società [e del Gruppo ad essa facente capo];
- (iii) all'indipendenza ed autonomia di giudizio rispetto alla Società [e al Gruppo];
- (iv) alla coerenza dei corrispettivi richiesti in relazione ai tempi ed ai livelli di professionalità considerati;

<p>esame risulta disporre dell'idoneità tecnica adeguata all'ampiezza e complessità dell'incarico da svolgere [oppure: indicare i motivi per i quali ciò non risulta];</p> <ul style="list-style-type: none"> • che il compenso richiesto appare congruo anche in relazione ad altre proposte pervenute [oppure: indicare i motivi per i quali ciò non risulta]; <p>esprime</p> <p>parere favorevole [oppure: contrario] ai sensi dell'Art. 2409-quater, primo comma, codice civile al conferimento dell'incarico del controllo contabile al Revisore/Società di Revisione _____, conformemente alla proposta dello stesso del _____, Luogo e data</p> <p>Il Collegio Sindacale</p>	<p>rilevato</p> <p>che, all'esito dell'esame di tali risultanze, è stata individuata quale migliore offerta quella presentata da _____;</p> <p>osservato che</p> <ul style="list-style-type: none"> • il piano di revisione illustrato nella proposta risulta adeguato e completo in relazione all'ampiezza e alla complessità dell'incarico stesso; la proposta contiene, infatti, nel dettaglio la descrizione della natura dell'incarico, l'indicazione delle attività e delle relative modalità di svolgimento con particolare riferimento alla: <ol style="list-style-type: none"> (i) revisione contabile del bilancio di esercizio della Società [e di quello consolidato]; (ii) verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili; (iii) attività di verifica finalizzate alla firma delle Dichiarazioni Fiscali (Modello Unico e Modello 770 Semplificato e Ordinario) relative agli esercizi _____; • la stima effettuata delle ore necessarie per lo svolgimento della revisione di bilancio [e per le altre attività di revisione e la ripartizione tra le varie categorie di professionisti], secondo quanto confermato anche dalle competenti funzioni aziendali, è conforme <ol style="list-style-type: none"> (i) alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie della Società [nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società controllate]; (ii) alla preparazione tecnica ed all'esperienza che il lavoro di revisione richiede e (iii) alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo; • il corrispettivo per l'incarico, per ciascun anno del triennio _____, così come proposto nella sua globalità e nel dettaglio delle
--	--

singole attività, secondo quanto confermato anche dalle competenti funzioni aziendali, è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori, nonché l'indipendenza del revisore.
Di seguito il dettaglio:

Incarico (Euro)	Ore	Onorari
--------------------	-----	---------

Revisione contabile del bilancio
TOTALE

comprensivo delle attività previste dalla normativa fiscale di riferimento a carico del soggetto incarico della revisione legale dei conti, in relazione ai Modelli 770 e Unico.

Ai corrispettivi, sopra indicati nel dettaglio, oltre all'IVA verranno aggiunte le spese vive che saranno addebitate al costo e comunque nei limiti dell' _____% degli onorari secondo le modalità indicate nella proposta.

Gli onorari sono indicati con riferimento alle tariffe in vigore dal _____ al _____ e verranno adeguati annualmente ogni _____, a partire dal _____, in base alla variazione totale dell'indice ISTAT (FOI senza tabacchi) rispetto all'anno precedente base giugno 2010.

I tempi e i corrispettivi potranno essere rivisti, al verificarsi dei presupposti previsti dalle disposizioni vigenti ed a quanto indicato nella proposta nel rispetto delle procedure autorizzative applicabili;

- _____ risponde ai requisiti di indipendenza previsti dalla vigente normativa (allo stato, secondo le informazioni disponibili, non risultano situazioni di incompatibilità come risulta dalla "Dichiarazione di insussistenza delle cause di incompatibilità" rilasciata da _____ in data _____.

Il Collegio Sindacale, in conclusione, avendo potuto constatare che la richiesta economica della società di revisione [del revisore legale dei conti] è in linea con la quantità e la qualità del lavoro da svolgere, la professionalità del personale da impiegare e le quotazioni di mercato

	<p>propone</p> <p>a codesta Assemblée di conferire a _____ relativamente a ciascun anno del triennio _____, secondo i termini e con le modalità sopra indicate, l'incarico per:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la revisione contabile del bilancio di esercizio della Società [e del bilancio consolidato]; • l'attività di verifica avente a oggetto la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili; • l'attività di verifica sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio di esercizio [e con il bilancio consolidato]; • le attività di verifica finalizzate alla firma delle Dichiarazioni Fiscali (Modello Unico e Modello 770 Semplificato e Ordinario) degli esercizi _____. <p>Luogo e data</p> <p>Il Collegio Sindacale</p>
--	---

Art. 14 - Relazione di revisione e giudizio sul bilancio^(*)

1. Analisi dell'articolo

L'articolo ripropone, con sostanziali modifiche, il contenuto dell'Art. 2409 *ter* del codice civile, abrogato dall'Art. 34 del Decreto legislativo.

L'articolo definisce i doveri del revisore legale, il contenuto e lo schema, obbligatori, della relazione di giudizio sul bilancio dell'esercizio, in analogia con l'abrogato Art. 2409 *ter* del codice civile.

Il primo comma definisce i doveri del revisore con una prima importante novità.

Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:

a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;

^(*) A cura di Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Sono quindi **abrogati i riferimenti alle verifiche trimestrali ed al dovere di verifica della corrispondenza tra il bilancio dell'esercizio e il bilancio consolidato, ove redatto, alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e di conformità alle norme che li disciplinano**, questi ultimi evidentemente perché ritenuti dal legislatore assorbiti dal dovere di verifica della regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Circa il contenuto dello schema obbligatorio della relazione di giudizio, invece, l'articolato ripropone lo schema obbligatorio già conosciuto nell'abrogato Art. 2409 *ter* come modificato dall'Art. 2 del D.Lgs 02/02/2007 n°32, con le seguenti precisazioni:

- la relazione di giudizio deve essere redatta in conformità ai principi di revisione (in luogo dell'attuale formula "... *la relazione comprende*",
- il riferimento alla firma della relazione che deve essere effettuata dal responsabile della revisione come definito dall'Art. 1 dello schema di D.Lgs, in luogo dell'attuale formulazione "... *sottoscritta dal revisore*"⁽⁴⁵⁾.

Sono confermati, invece, senza modifiche rispetto all'attuale formulazione, sia le tipologie di giudizio (le quattro già note: giudizio positivo, con rilievi, negativo ed impossibilità di esprimere il giudizio) e lo schema mutuato dal principio di revisione internazionale⁽⁴⁶⁾.

Di rilievo e rafforzativo dei **poteri** del revisore, ancora, il comma 6, dove è espressamente precisato che:

"I soggetti incaricati della revisione legale hanno diritto ad ottenere dagli amministratori documenti e notizie utili all'attività di revisione legale e possono procedere ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione", in luogo dell'attuale previsione ex Art. 2409 *ter* dove il revisore "... può chiedere agli amministratori documentazione e notizie utili al controllo ...".

Infine, circa i poteri e le responsabilità del revisore che si esprime sul bilancio consolidato, è statuito che *"Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato sono interamente responsabili"*

⁽⁴⁵⁾ Nella tavola 5, in calce al presente capitolo, si riporta lo schema di relazione di giudizio aggiornata.

⁽⁴⁶⁾ Si vedano in proposito il quaderno n° 21 della SAF, Scuola di Alta Formazione, ODCEC di Milano, 2008, a cura di D. Bernardi, G. Insaudo e M.L. Mesiano e il principio di revisione 002, emesso dal CNDCEC nell'aprile 2009.

dell'espressione del relativo giudizio. A questo fine, essi ricevono i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e possono chiedere ai suddetti soggetti o agli amministratori delle società controllate ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società.”

Nell'attività di revisione sul bilancio consolidato, i soggetti incaricati della revisione legale di quest'ultimo (cd. Revisore principale), hanno dunque **diritto** d'ottenere i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e possono chiedere a questi o agli amministratori delle controllate ulteriori documenti e notizie ritenuti dal revisore principale utili alla revisione. Essi hanno inoltre il potere dovere di *“procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società”*.

Il revisore o la società di revisione incaricati della revisione del bilancio consolidato devono conservare copia dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione svolto dai revisori e dagli enti di revisione e per i revisori degli Stati che non sono membri dell'Unione europea devono concordare con detti soggetti l'accesso a tale documentazione.

La presenza di ostacoli legali alla trasmissione di tale documentazione deve essere comprovata nelle carte di lavoro del soggetto incaricato della revisione del bilancio consolidato⁽⁴⁷⁾.

Ulteriore novità, circa le regole di documentazione dell'attività del lavoro di revisione, rispetto alla normativa precedente, **è la scomparsa del “libro della revisione.”**

La nuova disciplina, infatti, abroga le fonti normative che imponevano la tenuta “libro della revisione” limitandosi a stabilire **l'obbligo di conservazione** in capo al revisore, **per un periodo di 10 anni dalla data della relazione di revisione**, dei documenti e delle carte di lavoro concernenti l'incarico.

Questa circostanza comporta un'importante conseguenza: il libro della revisione, nella previgente normativa, era un libro di proprietà della società revisionata, e quindi liberamente consultabile, anche senza il consenso del revisore, dagli esponenti aziendali – amministratori e sindaci – ed ispezionabile dai soci ai sensi dell'Art. 2422 del codice civile; i documenti e le carte di lavoro relative all'incarico ed al lavoro di revisione sono, invece, di proprietà del soggetto incaricato della revisione.

⁽⁴⁷⁾ Circolare ASSONIME, n° 16 - 2010, pagina 58 e 59.

Questo comporta che gli amministratori, o i sindaci ma anche i soci non hanno accesso diretto alle informazioni ivi contenute appunto nelle carte di lavoro.

Rimane sul punto invariata la regola nel codice civile secondo cui il collegio sindacale e i soggetti incaricati della revisione legale si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti.

Inoltre si evidenzia, come sarà più avanti descritto nel commento all'Art. 19, che negli enti di interesse pubblico l'organo di vigilanza della società, tipicamente il collegio sindacale, assume specifiche funzioni sul controllo interno e sulla revisione contabile. Il ruolo di controllo del collegio sindacale sulla revisione legale e sui revisori ne risulta, quantomeno con riferimento a tali enti, ampiamente rafforzato, come pure rafforzati risultano gli obblighi informativi dei revisori nei confronti del collegio sindacale.

2. Entrata in vigore

L'Art. 14 in commento non richiama specificamente regolamenti di attuazione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.Lgs. 39/2010 l'articolo è in vigore dal 7 aprile 2010.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

Tavola 5^(*): Schema aggiornato di relazione di giudizio

RELAZIONE DEL REVISORE LEGALEⁿ AI SENSI DELL'ART. 2409-TER DEL codice civile (ORA ART. 14 DEL D.LGS. 27 GENNAIO 2010, N. 39)

All'Assemblea degli Azionisti della
Alfa S.p.A.

1. Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A. chiuso al ... [data]. La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli amministratori della Alfa S.p.A. E' mia la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sulla revisione contabile.
2. Il mio esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione contabile è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Ritengo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del mio giudizio professionale. *La revisione contabile sul bilancio d'esercizio al ... [data] è stata svolta in conformità alla normativa vigente nel corso di tale esercizio.* Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati ai fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da me [da altro revisore] emessa in data ... [data].
[Eventuali rilievi/limitazioni al procedimento di revisione]
3. A mio giudizio, [ad eccezione degli effetti (dei possibili effetti) ...] il soprammenzionato bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A. è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico della Alfa S.p.A. per l'esercizio chiuso al ... [data].
[Eventuali paragrafi di enfasi/riciami di informativa]
4. La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli amministratori della Alfa S.p.A. E' di mia competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dalla legge. A tal fine, ho svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. [Descrizione delle significative incoerenze riscontrate]. A mio giudizio [, ad eccezione degli effetti (dei possibili effetti) ...] la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della Alfa S.p.A. al ... [data].

Luogo e Data

Nome e Cognome
Revisore Contabile

(*) A cura di Gaspare Insaudo, Dottore Commercialista.

Nota. Per ogni altro aspetto della relazione, con particolare riguardo ai tipi di giudizio diversi da quello positivo, si rimanda al contenuto ed alle esemplificazioni contenute del principio di revisione n. PR 002, emanato nell'aprile 2009 dal CNDCEC.

(*) La versione della relazione di revisione legale di giudizio sul bilancio, che aggiorna quella contenuta nel Principio di Revisione n° PR 002 del CNDCEC, alla luce delle novità introdotte dall'Art. 14 D.Lgs. 39/2010 in vigore dal 7 aprile 2010 è stata predisposta dalla Commissione Controllo societario dell'ODCEC di Milano.

La proposta si allinea alla prassi professionale in uso mantenendo però le differenze che già erano presenti tra il principio di revisione n. PR 002 e lo standard proposto da ASSIREVI nel documento di ricerca N. 138 del luglio 2009.

Il documento è stato già pubblicato in formato elettronico ed è reperibile sul sito dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano.

Art. 15 - Responsabilità^(*)

1. Premessa

La responsabilità del revisore legale è regolamentata dall'Art. 15 del D.Lgs. 39/2010. Tale articolo ha sostituito e integrato il contenuto dell'Art. 2409-sexies (abrogato) del codice civile, nonché l'Art. 164 del D.Lgs. 24 febbraio 1998, n. 58 "Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria" uniformando le disposizioni valide per gli incarichi di revisione in società di interesse pubblico e delle altre società non rientranti in tale categoria.

2. Analisi dell'articolo

Il primo comma dell'Art. 15 riprende il concetto di responsabilità dei revisori legali e delle società di revisione legale e ne ribadisce il carattere **solidale** fra loro e con gli amministratori. Ritroviamo il concetto di responsabilità solidale nell'Art. 2407 del codice civile, il quale disciplina la responsabilità dei sindaci, che era già esplicitamente richiamato dall'Art. 2409-sexies (ora abrogato) sulla responsabilità del soggetto incaricato del controllo contabile.

La responsabilità solidale si applica anche nei rapporti fra la società di revisione e il revisore appartenente alla suddetta società, che è stato individuato quale responsabile dell'incarico, nonché ai dipendenti della società di revisione che hanno collaborato all'esecuzione dell'incarico.

(*) A cura di Antonella Bisestile, Dottore Commercialista.

L'estensione della responsabilità ai dipendenti che collaborano con il revisore responsabile, contenuta nel secondo comma dell'Art. 15, è mutuata dalle disposizioni che si applicavano alle società di revisione iscritte all'albo CONSOB e che risultano abrogate dal D.Lgs. 39/2010.

Rispetto al quadro normativo ante riforma, è stato introdotto un elemento di novità, che è costituito dalla limitazione della responsabilità dei revisori legali e delle società di revisione legale **entro i limiti del contributo effettivo al danno cagionato**. Tale previsione è contenuta nel primo e secondo comma dell'articolo in esame. Anche alla responsabilità dei dipendenti della società si applica la medesima limitazione.

L'introduzione di una limitazione di responsabilità, finora sconosciuta al nostro ordinamento (salvo quanto si dirà nel paragrafo n. 4), era stata suggerita dalla direttiva 2006/43/CE (paragrafo 19) al fine di garantire il diritto dei danneggiati al risarcimento del danno. Tale diritto, sebbene sancito per legge e senza limite alcuno nel previgente ordinamento, trova attualmente nella prassi una scarsa soddisfazione, legata per lo più alla difficoltà per i professionisti e per le società di revisione di ottenere una idonea copertura assicurativa proprio in virtù della illimitata responsabilità patrimoniale a cui vanno incontro nell'esercizio delle proprie funzioni.

Il limite introdotto è di tipo concettuale e non quantitativo, come era stato invece auspicato dagli ordini professionali alla vigilia della riforma, ma rappresenta pur sempre un notevole cambiamento.

Il terzo comma dell'Art. 15 statuisce che l'azione di responsabilità nei confronti dei soggetti responsabili si prescrive nel termine di cinque anni dalla data di relazione di revisione sul bilancio di esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione a cui si riferisce l'azione di risarcimento. L'Art. 2409-sexies, comma 3, ora abrogato, prevedeva invece per la prescrizione dell'azione di responsabilità un termine di cinque anni dalla data di cessazione dell'incarico, termine che diventava pertanto di otto anni se riferito ad inadempienze occorse nel primo anno di esecuzione di un mandato triennale. La nuova formulazione invece lega il termine di prescrizione alla conclusione dell'attività di revisione a cui si riferisce l'azione di risarcimento.

A tale proposito è opportuno soffermarsi ulteriormente sulla natura della responsabilità del revisore legale o della società di revisione.

3. Responsabilità da negligenza professionale

La responsabilità dei revisori legali e delle società di revisione si ha nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei

suoi soci e dei terzi, per i **danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri**.

Perché si possa parlare di responsabilità del revisore è necessario che vi sia un soggetto danneggiato e che il danno sia riconducibile ad una violazione degli obblighi del revisore. Innanzitutto è opportuno evidenziare che l'obiettivo del professionista che effettua la revisione legale è quello di "esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio" (Art. 14 comma 1. lettera a) D.Lgs. 39/2010) in merito alla sostanziale conformità del bilancio alla legge, interpretata e integrata dai principi contabili. È importante ricordare poi che un giudizio positivo sul bilancio non è un giudizio sulla salute dell'azienda o sulla qualità della gestione aziendale, ma solo un attestato di corretta rappresentazione in bilancio dei fatti aziendali. Tale rappresentazione inoltre, non corrisponde a criteri oggettivi di misurazione e valutazione delle grandezze economiche e patrimoniali incluse nel bilancio, ma è il risultato dell'applicazione di convenzioni contabili definite per legge e integrate da suggerimenti dottrinali condivisi (corretti principi contabili).

Quindi, perché si possa parlare di responsabilità, deve esserci un danno (alla società, ai soci o a terzi), il danno deve derivare da un giudizio non corretto sul bilancio, a sua volta il giudizio errato deve essere stato causato da una negligenza del revisore.

Il revisore non è mai responsabile per il verificarsi di eventi dannosi, ma solo per effetto dell'eventuale non corretta rappresentazione in contabilità e in bilancio di tali eventi in base alle norme applicabili per la redazione del bilancio e, inoltre, nella misura in cui tutto ciò sia legato ad un suo comportamento doloso o colposo (consistente in negligenza professionale)⁽⁴⁸⁾.

Per la individuazione della negligenza professionale occorre fare riferimento all' Art. 11 del D.Lgs. 39/2010 che impone al revisore

⁽⁴⁸⁾ (Cass., 12 marzo 2009, n. 5926), "ogni volta che la relazione di revisione venga messa a disposizione dell'ufficio tributario e del giudice tributario, le autorità devono tenerla in conto, non di presunzione iuris tantum della veridicità delle scritture, perché manca una norma legislativa che le attribuisca tale forza, ma di documento incorporante enunciati sui quali sia l'ufficio tributario sia il giudice tributario si devono pronunciare e che possono essere privati della loro forza dimostrativa dei fatti attestati solo mediante la prova contraria a carico dell'ufficio. Tale prova non può essere fornita attraverso la rilevazione di semplici indizi di non veridicità relativamente alle motivazioni addotte nella relazione di revisione, ma attraverso la produzione di documenti che siano idonei a dimostrare che nel giudizio di revisione il revisore è incorso in errore o ha realizzato un

l'adozione dei Principi di Revisione nello svolgimento dell'incarico (si veda a tal proposito il commento all'Art. 11). La responsabilità del revisore entra in causa quando dalla disapplicazione dei Principi di Revisione scaturiscono inadempienze o errori talmente gravi da riflettersi sul giudizio espresso e, di conseguenza, arrecano danni a terzi.

Va considerata inoltre la natura particolare dell'attività di revisione, che consiste nello svolgimento di procedure codificate comprendenti anche sondaggi a campione, analisi critiche di dati, controlli fisici e aritmetici, ottenimento di conferme esterne e attestazioni del management. Ad esempio, se il revisore utilizzerà tecniche campionarie e il campione scelto sarà rappresentativo delle operazioni da controllare, il revisore non dovrà essere ritenuto responsabile per la mancata identificazione di un errore generato da un'operazione non rientrante nel campione.

Allo stesso modo, laddove la tecnica di ottenimento di conferme esterne sarà ritenuta idonea a conseguire una ragionevole sicurezza sull'esistenza di un valore esposto in bilancio, il revisore non potrà essere ritenuto responsabile per un errore che derivi da una errata attestazione o conferma da parte del terzo interpellato, qualora tale errore non fosse riconoscibile applicando la dovuta diligenza professionale.

La qualità del lavoro di revisione non è indirizzata alla soddisfazione dell'interesse del committente. Il revisore non assume un'obbligazione di risultato, ma di mezzi, ovvero si impegna ad adottare gli strumenti necessari per ottenere informazioni e conoscenze che gli consentano di esprimere il giudizio sul bilancio con un elevato grado di convincimento.

Un ulteriore limite alla responsabilità del revisore è introdotto poi con il concetto di "significatività dell'errore". L'entità di un'omissione o di un errore contenuto nelle informazioni contabili deve essere tale per cui, diventa probabile che il giudizio di una persona ragionevole che si affidi a tali informazioni possa cambiare sostanzialmente o sia influenzato dall'omissione o errore.

In merito a irregolarità o frodi, è stato più volte chiarito dalla dottrina e dalla giurisprudenza che l'attività di revisione non è preordinata

inadempimento. Tra i documenti che sono in grado di esprimere tale forza di confutazione della relazione di revisione possono annoverarsi, senza che esauriscano la categoria: a) quelli che dimostrino il carattere omissivo del comportamento del revisore, b) quelli che, pur tributariamente rilevanti, non siano stati oggetto di valutazione da parte del revisore, purché non se ne prevedeva l'inserimento nelle procedure di revisione; c) quelli che sono stati occultati, perché idonei a provare comportamenti dolosi".

all'individuazione di atti illeciti. Tuttavia, in base ai principi di revisione internazionali a cui dovranno ispirarsi i Principi di Revisione di cui all'Art. 11, ogni elemento segnalativo di frodi o errori di importo rilevante nelle registrazioni che dovesse scaturire nello svolgimento dell'incarico, deve indurre il revisore a estendere le sue procedure al fine di confermare o dissipare i suoi sospetti.

4. Infedeltà nella dichiarazione dei redditi

Resta in vigore per i Revisori Legali l'obbligo di sottoscrizione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap, ai sensi dell'Art.1 DPR n.322/98. Si rammenta che tale obbligo di sottoscrizione non costituisce una attestazione della correttezza delle dichiarazioni fiscali⁽⁴⁹⁾.

Resta altresì in vigore la “responsabilità amministrativa” introdotta dall'Art. 1, commi dal 92 al 94, della legge 24/12/2007 n. 244 (Finanziaria 2008), per i soggetti incaricati del controllo contabile (ora Revisione Legale) ex Art. 2409 bis del codice civile, che omettono di segnalare con rilievi o richiamo di informativa gli errori contabili o di esposizione in bilancio, da cui derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi o dell'IRAP. Per tale responsabilità era già prevista una limitazione patrimoniale; la sanzione amministrativa non può eccedere infatti il limite massimo del 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non può superare l'importo dell'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente.

Si rileva che l'esatta formulazione della norma, pur essendo chiara nel concetto di limitazione della responsabilità patrimoniale, lascia dubbi sull'individuazione dell'importo di riferimento in quanto definito come “compenso relativo all'attività di redazione della relazione di revisione”.

⁽⁴⁹⁾ Si tratta di un puro obbligo formale la cui omissione, salvo giustificato motivo, determina la comminazione di una sanzione amministrativa da euro 258 a euro 2.065. Assirevi, Doc. di ricerca n. 100: *“la sottoscrizione dell'Unico e delle altre dichiarazioni fiscali da parte del revisore ha lo scopo esclusivo di attestare che:*

- *non ricorre, con riferimento al periodo per il quale le dichiarazioni sono state presentate, la mancanza delle scritture contabili presso la Società;*
- *i dati inseriti nella dichiarazione corrispondono a quanto risultante dalle scritture contabili.*

Conseguentemente, risulta evidente che in nessun modo detta sottoscrizione rappresenta l'espressione di un giudizio di merito circa la correttezza e completezza della dichiarazione nonché il rispetto della vigente normativa tributaria. Dette valutazioni rimangono viceversa di esclusiva competenza e responsabilità degli organi sociali.”

Ci si chiede se il legislatore non intendesse invece fare riferimento al compenso dell'intera attività di revisione sulla quale si basa la redazione della relazione finale.

5. Responsabilità estesa al bilancio delle società controllate

Per completare il quadro delle responsabilità del Revisore Legale, si rinvia all'Art. 14, comma 6) del D.Lgs. 39/2010, il quale prevede che il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato siano interamente responsabili dell'espressione del relativo giudizio. In tal senso, il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato, nell'esprimere il proprio giudizio sul bilancio consolidato, non possono fare riferimento alle conclusioni raggiunte da altri soggetti che possano aver svolto la revisione del bilancio delle società partecipate. Al contrario, al fine di rafforzare i poteri di indagine del revisore del bilancio consolidato, l'Art. 14 prevede il diritto a ricevere i documenti di revisione dai soggetti incaricati della revisione delle società controllate e la possibilità di chiedere ai suddetti soggetti o agli amministratori delle società controllate ulteriori documenti e notizie utili alla revisione, nonché procedere direttamente ad accertamenti, controlli ed esame di atti e documentazione e controlli presso le medesime società.

La responsabilità del revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione del bilancio consolidato si estende anche al giudizio sui bilanci delle società estere partecipate⁽⁵⁰⁾. Il comma 7) dell'Art. 14 prevede a carico del soggetto incaricato della revisione del bilancio consolidato l'obbligo di conservare copia dei documenti e delle carte di lavoro relativi al lavoro di revisione svolto dai revisori e dagli enti di revisione dei Paesi terzi o, in alternativa, di concordare con detti revisori

⁽⁵⁰⁾ Il comma 4 dell'art. 165-quater del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, è sostituito dal seguente: «4. Il bilancio della società estera controllata, allegato al bilancio della società italiana ai sensi del comma 1, è sottoposto a revisione da parte del revisore legale o della società di revisione legale incaricata della revisione del bilancio della società italiana; ove tale soggetto non operi nello Stato in cui ha sede la società estera controllata, deve avvalersi di altro idoneo revisore o società di revisione, assumendo la responsabilità dell'operato di quest'ultimo. Ove la società italiana, non avendone l'obbligo, non abbia incaricato della revisione legale dei conti un revisore legale o una società di revisione legale, deve comunque conferire tale incarico relativamente al bilancio della società estera controllata.».

esteri l'accesso a tale documentazione. La responsabilità del revisore del bilancio consolidato può essere esclusa solo nel caso in cui egli sia in grado di comprovare la presenza di ostacoli legali alla trasmissione di tale documentazione nelle proprie carte di lavoro.

6. Entrata in vigore

L'Art. 15 in commento non richiama specificamente regolamenti di attuazione del Ministero dell'economia e delle finanze.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.Lgs. 39/2010 l'articolo è in vigore dal 7 aprile 2010.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

CAPO V: DISPOSIZIONI SPECIALI RIGUARDANTI ENTI DI INTERESSE PUBBLICO ENTI DI INTERESSE PUBBLICO

Art. 16 - Enti di interesse pubblico^(*)

Il Capo V accoglie le disposizioni applicabili agli enti di interesse pubblico, individuati dal primo comma dell'Art. 16 sulla base delle indicazioni contenute nell'Art. 2, n.13, della direttiva. Si tratta, in buona sostanza, delle società e delle imprese destinatarie *ab initio* del DPR 31 marzo 1975, n.136, per l'attività di *sollecitazione del pubblico risparmio* da essi esercitata, le cui norme in materia di revisione contabile erano successivamente confluite nel Testo Unico della Finanza (Decreto Legislativo 58/98). Come si ricorderà, ad opera della sopramenzionata disciplina fu introdotto in Italia un regime di controllo contabile più stringente, regolato da leggi speciali, rispetto a quello previsto dal codice civile di allora. La suddetta distinzione risulta ora notevolmente attenuata in forza delle innovazioni apportate nel 2003 al diritto societario in tema di controllo contabile; essa, per altro, sopravvive in quanto la revisione contabile degli enti in oggetto comporta l'osservanza di particolari norme, per la maggior tutela degli interessi economici e sociali rappresentati che possono configurarsi come segue:

- a) norme relative alla durata dell'incarico previste dall'Art. 17, primo e quarto comma;
- b) norme di indipendenza e di incompatibilità, che dovranno essere completate a norma del secondo comma dell'articolo citato, dall'emanazione di un regolamento Consob;
- c) la pubblicazione della Relazione di trasparenza, sul sito dei revisori legali e delle società di revisione legale (Art. 18);
- d) la vigilanza da parte del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile (Art. 19).

^(*) A cura di Mario Tamborini, Dottore Commercialista.

Circa l'individuazione degli enti di interesse pubblico, la principale novità, rispetto al passato, è rappresentata dall'inclusione nell'elenco delle banche, ad opera della lettera b), comma 1, dell'Art. 16, ancorché non rientranti nella tipologia degli emittenti di strumenti finanziari quotati.

L'indicazione degli enti di interesse pubblico appare esaustiva; sulla base delle disposizioni della direttiva, il nostro legislatore ha infatti provveduto ad individuare:

1) gli enti i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato, ai sensi dell'Art. 4, paragrafo 1, punto 14 della direttiva 2004/39/CE;

2) gli enti creditizi, quali definiti nell'Art.1, punto 1), della direttiva 2000/12/CE;

3) le imprese di assicurazione, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 91/674/CEE ivi ricomprendendo le imprese di riassicurazione;

4) gli altri enti ai quali può essere riconosciuto il carattere di interesse pubblico dai singoli Stati membri per via della natura della loro attività, delle loro dimensioni o del numero dei dipendenti.

Rispetto a quanto disciplinato dal quarto paragrafo in precedenza richiamato, il legislatore italiano ha ricompreso negli enti di interesse pubblico quelli elencati dalla lettera e) alla lettera p) del comma 1 del citato Art. 16, e quindi: le società emittenti strumenti finanziari che siano diffusi tra il pubblico in maniera rilevante ancorché non quotati nei mercati regolamentati, le società di gestione dei mercati regolamentati, le società che gestiscono i sistemi di compensazione e garanzia, le società di gestione accentrata di strumenti finanziari, le società di intermediazione mobiliare, le società di gestione del risparmio, le società di investimento a capitale variabile, gli istituti di pagamento di cui alla direttiva 2009/64/CE, gli istituti di moneta elettronica, gli intermediari finanziari di cui all'Art. 107 del TUB.

Tale elencazione non assume carattere esaustivo, in quanto, ai sensi del comma quattro e mediante regolamento, Consob, d'intesa con Banca d'Italia e Isvap possono aggiungere altre società, in relazione alla rilevanza dell'interesse pubblico e all'accuratezza e affidabilità dell'informativa finanziaria; detto ciò, sorge il dubbio che il provvedimento in esame non abbia in realtà determinato una abrogazione tacita di un insieme di disposizioni legislative, emanate in epoche previgenti la riforma del diritto societario del 2003, aventi la finalità di assoggettare alla revisione legale secondo queste specifiche regole enti ritenuti, da tali disposizioni, di pubblico interesse (si pensi alle imprese controllate da enti di gestione

delle partecipazioni statali, alle società municipalizzate, alle imprese elettriche, alle società che distribuiscono il gas, ecc.). In relazione a tali enti ci si chiede se essi possano risultare assoggettati ancora a revisione legale ai sensi delle normative previgenti non avendo ricevuto una disciplina specifica dal decreto, né risultando tali norme espressamente abrogate ad opera dell'Art. 43, comma primo. Dopo l'emanazione del regolamento di cui al quarto comma dell'Art. 16, sarà possibile ottenere ulteriori risposte circa il quesito posto.

Infine, a norma del comma cinque dell'Art.16, la Consob, d'intesa con la Banca d'Italia e l'Isvap, potrà individuare con regolamento categorie di società di cui al comma 1, diverse da quelle di cui alla lettera a), allo scopo di esentarle dall'obbligo di osservare una o più disposizioni della norma in esame.

Rappresenta una novità di rilievo l'aver esteso ai revisori legali persone fisiche, al pari delle società di revisione, la possibilità di svolgere la revisione contabile negli enti di interesse pubblico; inoltre, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale sia negli enti di interesse pubblico, sia nelle società controllate da tali enti o che esercitano il controllo su di essi o che siano sottoposte a comune controllo con questi ultimi. Il comma tre dell'articolo in oggetto integra pertanto le disposizioni dell'Art. 2409-bis, terzo comma, delimitandone ulteriormente l'ambito di applicazione.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
16	CONSOB, d'intesa con Banca d'Italia e ISVAP	Individuazione delle società controllate e quelle sottoposte a comune controllo, che non rivestono significativa rilevanza per le quali la revisione legale può essere affidata al Collegio sindacale	Regolamento facoltativo
17	CONSOB, d'intesa con Banca d'Italia e ISVAP	Individuazione di società, escluse dall'elencazione di cui all'Art. 16, che per la loro rilevanza possono essere qualificate di "interesse pubblico"	Regolamento facoltativo.

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
18	CONSOB, d'intesa con Banca d'Italia e ISVAP	Eventuale esenzione per le società qualificate come enti di " <i>interesse pubblico</i> " – tranne che per le società italiane emittenti – di osservare in tutto o in parte le disposizioni del capo V. Eventuale esenzione per gli iscritti nel Registro che hanno incarichi in enti definiti di " <i>interesse pubblico</i> " – tranne che per le società italiane emittenti – dall'obbligo di osservare una o più disposizioni previste negli Artt. 17,18 e 19 ed estendere a sei anni il controllo di qualità a norma dell'Art. 20.	Regolamento facoltativo.

Art. 17 – Indipendenza^(*)

L'articolo 17, oltre alle norme sull'indipendenza e incompatibilità, disciplina la durata dell'incarico di revisione legale ed il divieto di rappresentanza nell'assemblea da parte dei revisori.

Circa il primo aspetto, il secondo comma dell'articolo, nel richiamare le norme di indipendenza e obiettività stabilite dall'Art.10, delega alla Consob l'emanazione di un regolamento, finalizzato a stabilire le situazioni che possono compromettere l'indipendenza del revisore legale, della società di revisione legale e del responsabile della revisione di un ente di interesse pubblico, nonché le misure da adottare per rimuovere tali situazioni.

In ogni caso, in analogia con quanto già stabilito dall'articolo 160, comma 1-ter del TUIF, il soggetto incaricato del controllo legale dei conti

^(*) A cura di Mario Tamborini, Dottore Commercialista.

di un ente di interesse pubblico non può prestare nei confronti dell'ente che ha conferito l'incarico, delle società controllate dallo stesso o che lo controllano o che sono sottoposte a comune controllo, alcuno dei seguenti servizi:

- a) tenuta dei libri contabili e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio;
- b) progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili;
- c) servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri *pro veritate*;
- d) servizi attuariali;
- e) gestione esterna dei servizi di controllo interno;
- f) consulenza e servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale;
- g) intermediazione di titoli, consulenza per investimento o servizi bancari di investimento;
- h) prestazione di difesa giudiziale;
- i) altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione, per i quali spetta alla Consob l'obbligo di individuazione, mediante il sopramenzionato regolamento.

Tale ultima disposizione è altresì applicabile alle società che compongono lo stesso *net-work* o rete di appartenenza della società di revisione, nonché ai soci, agli amministratori, ai componenti dell'organo di controllo ed ai dipendenti di tale ultima.

I revisori legali e le società di revisione legale:

- a) annualmente confermano per iscritto al Comitato per il controllo interno di cui al successivo Art.19, la propria indipendenza e comunicano al medesimo gli eventuali servizi non di revisione forniti all'ente anche dalla propria rete di appartenenza;
- b) esaminano con tale Comitato i rischi per la propria indipendenza nonché le misure adottate per limitare tali rischi.

Circa il secondo aspetto, l'incarico di revisione legale negli enti di interesse pubblico ha una durata di nove esercizi, per le società di revisione, e di sette esercizi per i revisori legali e non può essere rinnovato, o nuovamente conferito, se non siano decorsi almeno tre esercizi dalla data di cessazione dell'incarico precedente. L'analoga disposizione contenuta nell'Art. 159, comma 4 del TUIF delimitava il *cooling-off period* a tre anni dalla data di cessazione dell'incarico, che normalmente decorre dalla data di sottoscrizione della relazione di revisione relativa all'ultimo esercizio; la nuova norma conferma l'applicabilità di un periodo di interdizione sulla possibilità di rinnovo dell'incarico al revisore uscente, stabilendone la durata in tre esercizi.

A norma del comma 4 del decreto, l'incarico di responsabile della revisione dei bilanci di enti di interesse pubblico non può essere esercitato dalla stessa persona per un periodo eccedente sette esercizi sociali (mentre l'attuale Art. 160, comma 1-quater del TUIF ne prevede soltanto sei). Il responsabile della revisione del bilancio, inoltre, non può assumere *ex-novo* tale incarico, neppure per conto di una diversa società di revisione legale, se non siano decorsi almeno due anni dalla cessazione del precedente; la norma novellata prevede quindi una variante rispetto all'Art. 160, comma 1-quater del TUIF, riducendo il periodo di latenza da tre a due anni sia che l'incarico sia assegnato alla stessa società di revisione ovvero ad una diversa società di revisione.

Il comma 5 del decreto stabilisce che il revisore legale, il responsabile della revisione legale e coloro che ne hanno preso parte con funzioni di direzione o di supervisione, non possano a) rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione; b) prestare lavoro autonomo; c) svolgere funzioni dirigenziali di rilievo nell'ente se non sia decorso almeno un biennio dalla conclusione dell'incarico, ovvero dalla data di cessazione dello *status* di socio, amministratore o dipendente della società di revisione. Anche in questo caso, rispetto al comma 1-quinquies dell'Art.160 del TUIF, il periodo di latenza è stato ridotto da tre a due anni.

Analoga riduzione da tre a due anni, è prevista dal successivo comma 6, rispetto all'omologo comma 1-sexies dell'Art. 160 TUIF, per coloro che siano stati amministratori, componenti degli organi di controllo, direttori generali o dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari per i quali è inibita, limitatamente al suddetto periodo di due anni, la possibilità di assumere l'incarico di revisione legale dell'ente, delle società controllate e controllanti.

L'ultimo aspetto di rilievo dell'articolo in esame si riferisce al divieto di rappresentanza in assemblea previsto dall'Art. 2372 codice civile, quinto comma, richiamato dal comma 8 del decreto, applicabile al revisore legale o alla società di revisione legale conferitari dell'incarico ed al responsabile della revisione. Si pone il problema dell'applicabilità del divieto in esame anche per i dipendenti del revisore legale o della società di revisione legale in base alla norma dell'Art. 2372 codice civile, quinto comma; si segnala tuttavia, che tale disposizione è stata recentemente oggetto di modifica in sede di recepimento della direttiva 200/36/CE del Parlamento Europeo, con il risultato che le disposizioni del quinto comma dell'articolo in precedenza citato, non risultano più applicabili alle società per azioni quotate.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
19	CONSOB	Disposizioni concernenti situazioni che possano compromettere l'indipendenza del revisore in aggiunta a quelle previste dall'Art. 10.	

Art. 18 - Relazione di trasparenza^(*)

L'articolo tratta della relazione di trasparenza che i revisori di un ente d'interesse pubblico devono pubblicare sul proprio sito web entro tre mesi dalla fine di ogni esercizio sociale. Tale disposizione sembra essere la conseguenza della liberalizzazione degli incarichi di revisione degli enti di interesse pubblico, un tempo riservati alle società iscritte all'Albo Consob, in grado di fornire ad eventuali utilizzatori dei servizi di revisione informazioni minime di carattere organizzativo ed altri elementi di valutazione circa l'affidabilità del revisore.

E' infatti previsto che la relazione contenga una serie dettagliata di informazioni circa l'idoneità del revisore a prestare i propri servizi ad un ente d'interesse pubblico. Si tratta, in prevalenza, di informazioni concernenti il sistema di controllo di qualità, sia interno che esterno, l'eventuale appartenenza del revisore ad una rete nonché le disposizioni giuridiche che ne regolano i rapporti, la dichiarazione relativa all'adozione di misure idonee a garantire la formazione continua del personale e delle verifiche interne svolte a per accertare il rispetto delle norme sull'indipendenza del revisore, ecc.

Non è prevista la possibilità di deroga agli obblighi di cui sopra, se non per l'elenco degli enti di interesse pubblico i cui bilanci siano stati oggetto di revisione legale nell'esercizio precedente da parte del revisore, come previsto dal comma 1, lettera e) soltanto in circostanze eccezionali, ovvero qualora l'esplicitazione di tale informazione possa comportare una minaccia grave e imminente per la sicurezza delle persone. La relazione di

^(*) A cura di Mario Tamborini, Dottore Commercialista.

trasparenza è soggetta alla vigilanza della Consob, che può richiedere di apportare modifiche ed integrazioni.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

Art. 19 – Comitato per il controllo interno e la revisione contabile^(*)

L'articolo 19 istituisce e disciplina le funzioni del Comitato per il controllo interno e la revisione contabile che, nell'ordinamento italiano, potranno essere svolte unicamente dall'organo di controllo e quindi:

- dal collegio sindacale, nel modello tradizionale,
- dal consiglio di sorveglianza, nel sistema dualistico,
- dal comitato di controllo sulla gestione, nel sistema monistico.

Il Comitato, previsto e normativamente per la prima volta, dal momento che il codice di autodisciplina di Borsa Italiana costituisce solo un codice di “Best Practice”, soltanto per gli enti di interesse pubblico, svolge compiti di vigilanza sul processo relativo all'informativa finanziaria, sull'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna e di gestione del rischio, sulla revisione legale dei conti annuali e consolidati ed, infine, sugli aspetti relativi all'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale, in particolare in merito ai servizi da questi prestati all'ente revisionato, diversi dalla revisione contabile, tenuto conto dei divieti imposti dall'Art.17.

Tali disposizioni, che non sono soggette, in linea di principio, all'emanazione di specifiche norme di regolamento, presentano contenuti innovativi rispetto alla prassi introdotta dal Codice di Autodisciplina della Borsa Italiana. La novità maggiore è rappresentata dalla collocazione del Comitato nell'organigramma societario; esso non rappresenta, come nel Codice di Autodisciplina, un organismo interno al consiglio di amministrazione, composto prevalentemente da consiglieri indipendenti e con funzioni propositive o consultive, bensì si identifica, nella generalità

^(*) A cura di Mario Tamborini, Dottore Commercialista.

dei casi, con il collegio sindacale, (e dunque con un organo di controllo) rispetto al quale la norma considerata integra, di fatto, le funzioni ad esso attribuite dall'Art. 149 del TUIF.

Come conseguenza, il terzo comma dell'articolo in epigrafe, che mira a realizzare piena trasparenza dei principali rilievi emersi dalla revisione contabile, impone al revisore legale o alla società di revisione, l'obbligo di presentare al Comitato per il controllo interno una *relazione sulle questioni fondamentali* emerse in sede di revisione legale, in particolare, sulle eventuali carenze significative rilevate nel sistema di controllo interno che governa il processo di informazione finanziaria. Tale relazione dovrà essere emessa al termine della revisione contabile, indipendentemente dall'eventuale accertamento di fatti censurabili, per i quali già compete al revisore legale il tempestivo obbligo di comunicazione alla Consob ed al collegio sindacale; inoltre, essa rappresenta una relazione destinata al Comitato per il controllo interno e la revisione contabile che, quindi, non surroga i doveri di comunicazione del revisore legale verso gli altri soggetti responsabili del governo societario.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

CAPO VI: CONTROLLO DELLA QUALITÀ

Art. 19 - Controllo della qualità^(*)

1. Premessa

I capi VI e VII del decreto legislativo si occupano rispettivamente del controllo – obbligatorio – di qualità sull’attività di revisione legale e sulla vigilanza dei revisori.

Il controllo obbligatorio della qualità del lavoro di revisione istituito, per i revisori che attualmente non ricoprono incarichi in enti di interesse pubblico, è totalmente innovativo.

2. Commento all’Art. 20. Controllo della qualità

L’Art. 20 prevede che gli iscritti nel Registro che non svolgono la revisione legale su enti di interesse pubblico **siano soggetti a un controllo della qualità almeno ogni sei anni**, termine **ridotto a tre anni** per gli iscritti nel Registro che svolgono la revisione legale in enti di interesse pubblico⁽⁵¹⁾.

^(*) A cura di Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

⁽⁵¹⁾ La norma deve essere coordinata con quanto riportato in commento all’Art. 16 relativamente al comma 5, lettera a) di quest’ultimo: “Con regolamento, la Consob, d’intesa con la Banca d’Italia e l’Isvap, può:

a) Esentare, in tutto o in parte le società di cui al comma 1, ad eccezione di quelle di cui alla lettera a) del medesimo comma, e le società qualificate enti di interesse pubblico ai sensi del comma 4 dall’obbligo di osservare una o più disposizioni del presente decreto legislativo relative agli enti di interesse pubblico;

b) Esentare in tutto o in parte gli iscritti nel registro che hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico e non ne hanno nelle società di cui al comma 1, lettera a), dall’obbligo di osservare una o più disposizioni di cui agli artt. 17,18 e 19 ed estendere a sei anni, per i medesimi soggetti, il termine di cui all’art. 20, comma 2.

Il controllo della qualità è basato – comma quinto dell’articolato - su:

- (i) una verifica adeguata dei documenti di revisione selezionati, che prevede una valutazione
- (ii) della conformità ai principi di revisione,
- (iii) dei requisiti di indipendenza applicabili,
- (iv) della quantità e qualità delle risorse impiegate,
- (v) dei corrispettivi per la revisione,
- (vi) nonché del sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale.

I soggetti incaricati del controllo della qualità redigono una relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione legale di effettuare specifici interventi, con l’indicazione del termine entro cui tali interventi devono essere posti in essere.

Il revisore legale e la società di revisione legale provvedono ad effettuare gli interventi indicati nella relazione entro il termine nella stessa definito. In caso di mancata, incompleta o tardiva effettuazione di tali interventi, il Ministero dell’economia e delle finanze e la Consob negli ambiti di rispettiva competenza, possono applicare le sanzioni di cui agli articoli 24 e 26 del decreto legislativo.

Con riferimento al controllo di qualità *sui soggetti che non ricoprono incarichi* in enti di interesse pubblico, il Ministero dell’economia e delle finanze, sentita la Consob, detta con proprio provvedimento disposizioni di attuazione dell’Art. 20, definendo in particolare i criteri per lo svolgimento del controllo della qualità, per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli e per la redazione della relazione.

Per il controllo di qualità sui soggetti che, invece, ricoprono incarichi in enti di interesse pubblico, è la Consob che dovrà stabilire, con apposito regolamento, le disposizioni di attuazione.

L’articolato stabilisce, nei commi tre e quattro, come il controllo di qualità sia effettuato da persone fisiche in possesso di un’adeguata formazione ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, nonché di una formazione specifica in materia di controllo della qualità.

Tale tipo di controllo già esisteva, soprattutto con riferimento alla verifica “*del sistema interno di controllo della qualità nelle società di revisione legale*” per le società di revisione iscritte all’albo speciale tenuto dalla Consob⁽⁵²⁾.

⁽⁵²⁾ Si veda l’Art. 162, comma 1, del TUIF.

Ora tale controllo, con riferimento all'oggetto individuato nel comma 5, è esteso a tutti i revisori, siano essi persone fisiche – quali il revisore unico o i sindaci investiti anche dell'incarico di revisione legale dei conti o società di revisione, con l'unica differenziazione circa l'autorità chiamata a provvedere al controllo (MEF o CONSOB) e alla periodicità con la quale è svolto (ogni tre o sei anni).

Per garantire l'imparzialità e obiettività delle persone deputate per l'assegnazione a ciascun incarico di controllo di qualità la loro selezione sarà effettuata con *“una procedura obiettiva volta a escludere ogni conflitto di interesse tra le persone incaricate del controllo e il revisore legale o la società di revisione legale oggetto di controllo.”*

Per garantire l'imparzialità del controllo di qualità sui revisori con incarichi su enti di interesse pubblico è previsto, invece, nel successivo Art. 22 del D.Lgs., come questo non possa essere effettuato da:

- revisori legali con incarichi di revisione;
- soggetti che hanno rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale – compresa l'assunzione di cariche sociali – con un revisore legale o una società di revisione legale;
- coloro che abbiano intrattenuto rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale – compresa l'assunzione di cariche sociali – con il revisore o la società di revisione oggetto del controllo nei due anni precedenti.

L'introduzione del controllo obbligatorio della qualità è da considerarsi un pilastro della direttiva 2006/43 CE di cui il D.Lgs. 39/2010 ne è il recepimento, nel quadro sistemico delineato dall'Unione europea, fatto proprio dal legislatore nazionale, di perseguire una uniforme attività della revisione legale dei conti – in ambito comunitario – di alta qualità per garantire l'affidabilità dei conti degli attori del sistema economico.

L'efficacia di tale sistema, in ambito nazionale, sarà dipendente sia dai soggetti che saranno deputati ad effettuare tali controlli sia dalle modalità con cui gli stessi saranno realizzati sul campo.

In questo contesto grande rilevanza è rivestita dai regolamenti di attuazione in corso d'elaborazione (a cura del MEF, sentita la Consob).

Allo stato è prematuro fare previsioni di dettaglio.

Basti, in questa sede, rilevare come i Principi di revisione – si veda il paragrafo di commento all'Art. 11 – hanno già affrontato con specifiche indicazioni il controllo di qualità del lavoro di revisione, quantomeno sotto il profilo dei sistemi interni di controllo di qualità delle

organizzazioni di revisione⁽⁵³⁾.

La commissione controllo societario dell'ODCEC di Milano, sul punto si è tempestivamente attivata, costituendo uno specifico gruppo di studio con lo scopo di preparare un elaborato che ha l'ambizione di divenire un *benchmark* in materia, perseguendo il raggiungimento dei seguenti obiettivi:

- i.** offrire ai revisori legali un riferimento per il controllo della propria attività;
- ii.** rivolgere una proposta operativa alle autorità competenti chiamate ad emanare i provvedimenti regolamentari di attuazione e ad organizzare l'esecuzione dei controlli di qualità;
- iii.** fornire uno strumento di lavoro comprendente sia rielaborazioni ragionate e sinottiche dei principi e delle norme di riferimento sia delle *check list* operative utili per l'impostazione del controllo di qualità;
- iv.** fornire spunti di riflessione e analisi contribuendo al dibattito professionale in materia.

I lavori del gruppo di studio, in corso, muovono da un'attenta analisi delle fonti normative e professionali in vigore tra le quali i principi di revisione ISA e i programmi di lavoro elaborati dall'IFAC nonché da una delle più autorevoli associazioni professionali di settore (Assirevi) che sta contribuendo attivamente al lavoro di studio e ricerca.

3. Entrata in vigore

L'Art. 20 in commento richiama specificamente regolamenti di attuazione del Ministero dell'economia e delle finanze e della Consob.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.lgs. 39/2010, l'articolo **non è in vigore** dal 7 aprile 2010 e diverrà operativo con l'emanazione dei regolamenti indicati.

Occorre comunque che i revisori, con riferimento ai nuovi incarichi assunti successivamente al 7 aprile 2010, valutino con grande sensibilità la portata delle novità introdotte con il D.Lgs. 39 – soprattutto con riferimento alla valutazione del requisito dell'indipendenza, ai compensi e

⁽⁵³⁾ A livello di PdR internazionali: International Standard on Quality Control (ISQC) 1, *Quality Controls for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements*;

ISA 220, *Quality Control for an Audit of Financial Statements* (Redrafted);

In Italia: Documento 220 Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile, CNDCEC.

all'osservanza dei principi di revisione - e la portata di questo importante innovazione stante la probabile emanazione dei regolamenti durante il periodo, almeno triennale, di permanenza nella carica.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
20	Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob	Disposizione di attuazione dell'Art. 20 con la definizione, in particolare, i criteri per lo svolgimento del controllo di qualità, per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli e per la redazione della relazione sugli esiti del controllo	Per le società diverse da quelle definiti di interesse pubblico e per tutti i revisori
21	CONSOB	Disposizione di attuazione dell'Art. 20 con la definizione, in particolare, i criteri per lo svolgimento del controllo di qualità, per la selezione delle persone fisiche incaricate di svolgere i controlli e per la redazione della relazione sugli esiti del controllo.	

CAPO VII: VIGILANZA

Art. 21 – Competenze e poteri del Ministero dell'economia e delle finanze

Art. 22 – Competenze e poteri della CONSOB^(*)

1. Commento all'Art. 21

Competenze e poteri del Ministero dell'Economia e delle Finanze

Il capo VII detta disposizioni in tema di vigilanza sugli iscritti al registro dei revisori.

L'Art. 21 stabilisce le competenze ed i poteri del Ministero dell'economia e delle finanze (MEF), in ordine al controllo della qualità sui revisori legali e le società di revisione legale **che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico.**

Il Ministero dell'economia e delle finanze ha competenza altresì circa:

a) l'abilitazione, ivi compreso lo svolgimento del tirocinio, e l'iscrizione nel Registro dei revisori legali e delle società di revisione legale;

b) la tenuta del Registro e del registro del tirocinio;

c) la formazione continua;

d) il rispetto delle disposizioni del decreto legislativo da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico.

Il Ministero dell'economia e delle finanze potrà avvalersi, su base convenzionale, di enti pubblici o privati (penso gli ordini professionali)⁽⁵⁴⁾,

^(*) A cura di Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

⁽⁵⁴⁾ Il riferimento agli Ordini professionali deve tenere conto di quanto previsto al successivo comma 4 dell'Art.21: *“Gli enti ... si dotano di procedure idonee a prevenire, rilevare e gestire conflitti di interesse o altre circostanze che, nello svolgimento dei compiti delegati, possono compromettere l'indipendenza rispetto agli iscritti nel Registro o nel registro del tirocinio”*.

per lo svolgimento dei compiti sopraindicati e anche di indagine e accertamento, connessi all'abilitazione dei revisori legali e delle società di revisione legale, alla tenuta del Registro e del registro del tirocinio, allo svolgimento della formazione continua e al controllo della qualità.

Nell'esercizio della vigilanza il Ministero dell'economia e delle finanze ha poteri per:

- richiedere le comunicazioni, anche periodiche, di dati e notizie e la trasmissione di atti e documenti, con le modalità e nei termini dalla stessa stabiliti,
- eseguire ispezioni e assumere notizie e chiarimenti, anche mediante audizione, dai revisori legali, dai soci, dagli amministratori, dai membri degli organi di controllo e dai dirigenti della società di revisione legale,
- richiedere notizie, dati o documenti sotto qualsiasi forma stabilendo il termine per la relativa comunicazione e procedere ad audizione personale, nei confronti di chiunque possa essere informato dei fatti.

Lo svolgimento delle funzioni attribuite al Ministero dell'economia e delle finanze è **finanziato** dai contributi degli iscritti nel Registro e il MEF potrà sanzionare, a norma del successivo Art. 24, gli iscritti al registro che hanno omesso o sono in ritardo nel pagamento del contributo annuale di iscrizione la cui entità sarà stabilita, di concerto con il Ministero di giustizia e sarà commisurata al costo dei servizi resi dallo stesso MEF.

Va osservato, infine, come, nei casi in cui il costo del servizio reso dal MEF vari in relazione alla complessità dell'attività svolta dall'iscritto al registro, il contributo è commisurato all'ammontare dei ricavi e dei corrispettivi realizzati dagli iscritti ed in misura tale da garantire l'integrale copertura del costo dei servizi stessi.

2. Entrata in vigore

L'Art. 21 in commento non richiama specificamente regolamenti di attuazione.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.lgs. 39/2010, l'articolo è tecnicamente in vigore dal 7 aprile 2010.

Tuttavia, dato il peculiare contenuto del medesimo, la sua materiale applicazione e l'esercizio delle competenze e poteri attribuito al MEF appare in più punti difficoltosa senza l'emanazione dei regolamenti richiamati negli altri articoli del D.Lgs.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			<p>Nessun regolamento di attuazione previsto.</p> <p>L'articolato fa riferimento specifico, nel comma ottavo, a decreti annuali del MEF di concerto con il Ministero di giustizia per la quantificazione del contributo annuale a carico degli iscritti al registro dei revisori.</p>

3. Commento all'Art. 22 Competenze e Poteri della CONSOB

La Consob vigila sull'organizzazione e sull'attività dei revisori legali e delle società di revisione legale che hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico per controllarne l'indipendenza e l'idoneità tecnica.

Nello svolgimento di tale attività la Consob provvede ad effettuare su tali soggetti il controllo della qualità previsto nell'Art. 20.

I soggetti che svolgono attività di revisione legale in soggetti di interesse pubblico osservano i principi relativi al sistema del controllo interno della qualità elaborati dalle associazioni e ordine professionali e approvati dalla Consob⁽⁵⁵⁾, ovvero direttamente emanati dalla Consob.

Alla Consob sono attribuiti i poteri per:

a) richiedere la comunicazione, anche periodica, di dati e notizie e la trasmissione di atti e documenti, con le modalità e nei termini dalla stessa stabiliti;

b) eseguire ispezioni e assumere notizie e chiarimenti, anche con audizioni dai revisori legali e dai soci, dai componenti degli organi di amministrazione e controllo e dai dirigenti della società di revisione legale;

c) richiedere notizie, dati o documenti sotto qualsiasi forma stabilendo il termine per la relativa comunicazione e procedere ad

⁽⁵⁵⁾ Allo stato attuale il PdR 200 “Il controllo della qualità del lavoro di revisione contabile” emesso dal CNDCEC ed approvato dalla Consob.

audizione personale, nei confronti di chiunque possa essere informato dei fatti.

La Consob può delegare compiti connessi all'effettuazione dei controlli di qualità (quindi solo alcuni di essi e non appaltare in toto il controllo ad enti terzi), conservando la responsabilità sugli aspetti del controllo individuati nel comma 4 dell'Art. 22.

Come già detto nel commento all'Art. 20, nel caso, ad avviso di chi scrive improbabile, di esercizio della delega di cui al precedente capoverso da parte della Consob, oltre a mantenere forti poteri di controllo ed indirizzo sull'ente delegato, per garantire l'imparzialità del controllo di qualità sui revisori con incarichi su enti di interesse pubblico è previsto, dal comma decimo ed undicesimo dell'articolo, come questo non possa essere effettuato da:

- revisori legali con incarichi di revisione;
- soggetti che hanno rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale – compresa l'assunzione di cariche sociali – con un revisore legale o una società di revisione legale;
- coloro che abbiano intrattenuto rapporti diretti o indiretti di collaborazione, consulenza, impiego o di altra natura professionale – compresa l'assunzione di cariche sociali – con il revisore o la società di revisione oggetto del controllo nei due anni precedenti.

4. Entrata in vigore

L'Art. 22 in commento non richiama specificamente regolamenti di attuazione.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.Lgs. 39/2010, l'articolo è tecnicamente in vigore dal 7 aprile 2010.

Valgono per questo le considerazioni già formulate nel commento al precedente Art. 21.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

CAPO VIII: SANZIONI AMMINISTRATIVE E PENALI

Art. 24 – Provvedimenti del Ministero dell'economia e delle finanze

Art. 25 – Procedura sanzionatoria

Art. 26 – Provvedimenti della Consob^(*)

1. Introduzione

Il capo VIII del decreto è rubricato “*Sanzioni Amministrative e penali*”.

Gli Artt. da 24 a 32 disciplinano le sanzioni amministrative e penali nei confronti dei revisori e le società di revisione, nonché i provvedimenti che l'Autorità di vigilanza e la Consob, negli ambiti di rispettiva competenza, possono adottare quando accertano irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale.

Nel presente capitolo sono esaminate le sanzioni amministrative, la relativa procedura sanzionatoria (Art. 25), ed i provvedimenti della Consob in materia disciplinare (Art. 26).

Nel successivo capitolo saranno esaminati gli aspetti di natura penale.

Preliminarmente si osservi come il sistema di vigilanza sia incentrato su due soggetti: il Ministero dell'economia e delle finanze e la Consob.

2. Esame dell'Art. 24

Provvedimenti del Ministero dell'Economia e delle finanze

Con i compiti di gestione e tenuta del registro dei revisori il MEF ha il ruolo di vigilare sul rispetto delle norme previste dal decreto da parte dei revisori (persone fisiche e società di revisione).

Nello specifico l'articolo in commento norma i provvedimenti che il Ministero dell'economia e delle finanze, può assumere quando accerta

^(*) A cura di Daniele Bernardi, Dottore Commercialista.

irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale⁽⁵⁶⁾, nonché nei casi di ritardata o mancata comunicazione delle informazioni di cui all'Art. 7 (contenuto informativo del registro, si veda il capitolo relativo al commento di questi).

Il MEF, può, tenendo conto della loro gravità:

- a) applicare al revisore legale o alla società di revisione legale una sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 150.000 euro;
- b) sospendere dal Registro, per un periodo non superiore a cinque anni, il responsabile della revisione legale dei conti al quale sono ascrivibili le irregolarità;
- c) revocare uno o più incarichi di revisione legale;
- d) vietare al revisore legale o alla società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale dei conti per un periodo non superiore a tre anni;
- e) cancellare dal Registro la società di revisione o il responsabile della revisione legale.

Il MEF dispone altresì della potestà di cancellazione dal Registro dei revisori legali, della società di revisione o del responsabile della revisione legale quando non ottemperino ai provvedimenti della stessa⁽⁵⁷⁾.

La scelta della sanzione e della sua misura varia in relazione alla gravità della violazione commessa dal revisore.

Si osservi inoltre come le sanzioni amministrative sopraindicate, via via sempre più gravi, sino ad arrivare alla sanzione massima di cancellazione dal registro siano, in linea di principio, tra loro cumulabili nel senso che, non è da escludersi, dalla lettura della norma, per esempio, l'irrogazione della sanzione amministrativa pecuniaria e l'ulteriore sanzione della sospensione dal registro per un periodo di tempo limitato, il divieto di accettare nuovi incarichi o la revoca da uno specifico incarico di revisione.

Si osservi altresì come la sospensione dal registro, anche per un breve periodo di tempo, per il responsabile della revisione legale dei conti alla quale sono ascrivibili le irregolarità, sia una sanzione particolarmente

⁽⁵⁶⁾ L'accertamento delle irregolarità potrà avvenire sia nel corso delle verifiche periodiche di controllo di qualità, a norma dell'art. 20, sia nel corso dell'esercizio dei poteri del MEF di cui al successivo art. 21 del D.Lgs.

⁽⁵⁷⁾ Nella disciplina previgente i compiti di vigilanza sui revisori contabili e le società di revisione, che non avevano incarichi in società soggette alla disciplina del TUIF e delle altre leggi speciali erano attribuite al Ministero di giustizia che li esercitava per il tramite della Commissione centrale dei revisori contabili.

grave in quanto, poiché l'iscrizione al registro è il requisito richiesto dalla legge per potere ricoprire gli incarichi, comporta la decadenza dagli altri eventuali incarichi in cui il revisore sanzionato ricopra analoga funzione.

La lettura della norma apre anche, ad avviso di chi scrive, una questione interpretativa circa l'individuazione del destinatario della sanzione nel caso della sanzione relativa alla “*sospensione*” dal registro: il primo comma, lettera b) si riferisce al “*responsabile della revisione legale dei conti al quale sono ascrivibili le irregolarità*” e dunque, se non ci sono dubbi nell'applicazione della sanzione al revisore unico, quando l'incarico di revisione legale dei conti è conferito a tale figura o al revisore con rappresentanza di una società di revisione, che firma la relazione annuale di giudizio, problemi sorgono quando l'incarico della revisione legale dei conti è conferito al collegio sindacale composto da tre o cinque professionisti iscritti al registro.

In questo caso propenderei per una responsabilità collegiale dei sindaci che rivestono l'incarico di revisione legale dei conti.

Salvo il caso, infatti, in cui la responsabilità sia personale di un solo sindaco (per esempio per via della mancata trasmissione al MEF delle informazioni di cui all'Art. 7), le violazioni accertate nello svolgimento di un singolo incarico di revisione legale non potranno che essere ascrivibili a tutto il collegio che è, collegialmente, il “*responsabile della revisione legale dei conti*” nella società in cui l'incarico è ricoperto⁽⁵⁸⁾.

Propendo quindi per una responsabilità cumulativa. Nel caso in cui l'incarico di revisione legale sia affidato al collegio sindacale tutti e tre (o cinque) sindaci sono da considerarsi “*responsabili della revisione*”⁽⁵⁹⁾.

3. Procedura sanzionatoria (Art. 25)

Le sanzioni amministrative sono irrogate dal MEF con provvedimenti motivati previa la contestazione degli addebiti agli interessati da effettuarsi entro 180 giorni dall'accertamento della violazione (360 giorni se il revisore è residente all'estero), e dopo valutazione delle deduzioni che il revisore ha diritto di produrre entro i successivi 30 giorni dal ricevimento della contestazione.

⁽⁵⁸⁾ Resta, a mio avviso, sempre possibile fare annotare dal sindaco dissenziente, il proprio disaccordo circa le decisioni che sono assunte collegialmente anche nei casi di questioni attinenti la revisione legale.

⁽⁵⁹⁾ Per esempio ciascuno di essi firma la relazione annuale di giudizio sul bilancio.

Tutto il procedimento sanzionatorio è retto dal principio del contraddittorio, della conoscenza degli atti istruttori, della verbalizzazione nonché della separazione tra funzioni istruttorie e funzioni decisorie.

Al provvedimento sanzionatorio è data pubblicità a norma dell'Art. 7, quinto comma (pubblicazione sul sito internet del Registro), ma il MEF, tenuto conto della natura della violazione, degli interessi coinvolti e quindi della gravità della stessa, ha la potestà di stabilire ulteriori forme di pubblicità al provvedimento preso nei confronti dell'iscritto.

Contro il provvedimento sanzionatorio l'interessato può proporre opposizione presso la Corte di Appello competente nel luogo dove ha sede la società di revisione o il revisore legale autore della violazione ovvero, se non individuabili, nel luogo dove la violazione è stata commessa e la Corte potrà, su istanza delle parti, fissare termini per la presentazione di memorie e documenti e per l'audizione personale.

L'opposizione non sospende l'esecuzione del provvedimento sanzionatorio. Solo se ricorrono gravi motivi la Corte di Appello adita può disporre la sospensione con decreto motivato.

L'opposizione proposta è decisa dalla Corte di Appello in camera di consiglio, sentito il pubblico ministero, con decreto motivato trasmesso al MEF cui sarà data la pubblicità con la pubblicazione sul sito internet a norma dell'Art. 7, comma quinto del D.Lgs.

4. Provvedimenti della Consob (Art. 26)

La Consob, analogamente al MEF come visto nel commento all'Art.24, quando accerta irregolarità nello svolgimento dell'attività di revisione legale in società definite di "interesse pubblico", può, tenendo conto della loro gravità:

- a) applicare al revisore legale o alla società di revisione legale una sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 500.000 euro;
- b) revocare uno o più incarichi di revisione legale relativi a enti di interesse pubblico;
- c) vietare al revisore legale o alla società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale relativi a enti di interesse pubblico per un periodo non superiore a tre anni;
- d) proporre all'Autorità di vigilanza la sospensione dal Registro, per un periodo non superiore a cinque anni, del responsabile della revisione legale dei conti al quale sono ascrivibili le irregolarità;
- e) proporre all'Autorità di vigilanza la cancellazione dal Registro della società di revisione o del responsabile della revisione legale.

Quando l'irregolarità consista nella violazione delle disposizioni dell'Art. 17 (Indipendenza dei revisori in società di interesse pubblico), l'irrogazione della sanzione ivi prevista (da 100.000 a 500.000 euro), non pregiudica l'applicabilità dei provvedimenti sanzionatori indicati nell'Art. 26 che quindi sono cumulabili.

La Consob propone, infine, al MEF la cancellazione dal Registro dei revisori legali, della società di revisione o del responsabile della revisione legale, quando questi non ottemperino ai provvedimenti della stessa.

Ai procedimenti sanzionatori di cui al presente articolo si applica l'Art. 195 del T.U.I.F. (procedura sanzionatoria).

5. Entrata in vigore

Gli Artt. 24, 25 e 26 in commento non richiamano specificamente regolamenti di attuazione.

Per tale ragione, in relazione alle disposizioni transitorie e finali di cui all'Art. 43 D.Lgs. 39/2010, gli articoli tecnicamente sono in vigore dal 7 aprile 2010.

Tuttavia, dato il peculiare contenuto dei medesimi, la loro applicazione e l'esercizio delle competenze e poteri attribuiti al MEF dipende in buona parte dei regolamenti richiamati negli altri articoli del D.Lgs.

Regolamenti di attuazione

N. progressivo	Organo emanante	Scopo	Commento
			Nessun regolamento previsto

Art. 27 - Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale^(*)

1. Premessa

L'Art. 27 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39 (nel seguito anche solo decreto), sotto il titolo di Falsità nelle relazioni o nelle

^(*) A cura di Luca Mariani, Avvocato in Milano, Componente della Commissione Controllo societario ODCEC Milano.

comunicazioni dei responsabili della revisione legale, dispone che

“1. I responsabili della revisione legale i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsità e l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno.

2. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, la pena è della reclusione da uno a quattro anni.

3. Se il fatto previsto dal comma 1 è commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico, la pena è della reclusione da uno a cinque anni.

4. Se il fatto previsto dal comma 1 è commesso dal responsabile della revisione legale di un ente di interesse pubblico per denaro o altra utilità data o promessa, ovvero in concorso con gli amministratori, i direttori generali o i sindaci della società assoggettata a revisione, la pena di cui al comma 3 è aumentata fino alla metà.

5. La pena prevista dai commi 3 e 4 si applica a chi dà o promette l'utilità nonché ai direttori generali e ai componenti dell'organo di amministrazione e dell'organo di controllo dell'ente di interesse pubblico assoggettato a revisione legale, che abbiano concorso a commettere il fatto”.

L'Art. 40 del medesimo decreto ha abrogato sia l'Art. 2624 codice civile⁽⁶⁰⁾ che l'Art. 174 bis del Testo Unico della Finanza (T.U.I.F.)⁽⁶¹⁾ i quali prevedevano sanzioni penali per la medesima condotta regolata dalla norma in esame.

⁽⁶⁰⁾ “Art. 2624 - Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni delle società di revisione. I. I responsabili della revisione i quali, al fine di conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con la consapevolezza della falsità e l'intenzione di ingannare i destinatari delle comunicazioni, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni sulla predetta situazione, sono puniti, se la condotta non ha loro cagionato un danno patrimoniale, con l'arresto fino a un anno. II. Se la condotta di cui al primo comma ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni, la pena è della reclusione da uno a quattro anni”.

⁽⁶¹⁾ “Art. 174-bis Falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni delle società di revisione. 1. I responsabili della revisione delle società con azioni quotate, delle società da queste controllate e delle società che emettono strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116, i quali, nelle relazioni o in altre comunicazioni, con l'intenzione di ingannare i destinatari, attestano il falso od occultano informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, dell'ente o del soggetto sottoposto a revisione, in modo idoneo a indurre in errore

E' stata, quindi, ridotta ad unità la disciplina originariamente differenziata tra le società regolate solo da codice civile e quelle soggette al T.U.I.F.

La distinzione principale tra le due fattispecie penali consisteva nel fatto che la condotta criminosa descritta dall'Art. 174 *bis* T.U.I.F. escludeva qualsiasi rilevanza delle conseguenze dannose che la stessa avrebbe potuto cagionare alla società soggetta a revisione.

La falsa attestazione e l'occultamento di informazioni erano punite dall'Art. 174 *bis* T.U.I.F. in sé e per sé per cui si deduceva che la norma fosse diretta a garantire l'interesse pubblico al corretto svolgimento dell'attività di revisione a tutela della correttezza delle dinamiche del mercato e dell'affidamento degli operatori in tale correttezza assicurata anche dallo svolgimento dell'attività di revisione.

Si trattava, pertanto, di una fattispecie di reato di pericolo dato che la fattispecie penale si consumava senza che alla condotta criminosa dovesse seguire un danno. La distinzione tra reati di pericolo e di danno rileva ai fini della consumazione dello stesso avuto riguardo al bene che la norma intende proteggere.

Sono qualificati come reati di evento o di danno quelli che si consumano quando il bene tutelato dalla norma penale viene leso o distrutto mentre sono di pericolo i reati che si realizzano solo con la creazione del rischio di una lesione del bene protetto⁽⁶²⁾.

Tale interpretazione trovava conferma nelle teorie che individuavano nel corretto svolgimento dell'attività di revisione un funzione di natura pubblica benché fosse pacifico che tale compito fosse svolto da soggetti

i destinatari sulla predetta situazione, sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni. 2. Nel caso in cui il fatto previsto dal comma 1 sia commesso per denaro o altra utilità data o promessa, ovvero in concorso con gli amministratori, i direttori generali o i sindaci della società assoggettata a revisione, la pena è aumentata fino alla metà. 3. La stessa pena prevista dai commi 1 e 2 si applica a chi dà o promette l'utilità nonché agli amministratori, ai direttori generali e ai sindaci della società assoggettata a revisione, che abbiano concorso a commettere il fatto'.

⁽⁶²⁾ All'interno della categoria dei reati di pericolo, la dottrina ha elaborato l'ulteriore distinzione tra reati di pericolo concreto o astratto. Nel secondo caso il reato si consuma senza che sia necessario accertare se il bene protetto dalla norma sia stato effettivamente messo in pericolo. Si usa fare l'esempio del reato di incendio previsto e punito dall'art. 423 codice penale che sanziona la condotta di chi cagiona un incendio anche qualora l'incendio non abbia comportato un effettivo pericolo per l'incolumità pubblica che la norma si prefigge di proteggere. Altra parte della dottrina contesta la distinzione preferendo distinguere le fattispecie in reati di pericolo concreto e reati di pericolo presunto.

privati. La fattispecie dell'Art. 2624 codice civile applicabile alle società non sottoposte alla disciplina del T.U.I.F. prevedeva un prima fattispecie di base di natura contravvenzionale che si consumava per il solo fatto che i responsabili della revisione avessero attestato il falso o occultato informazioni senza che ne derivasse alcun danno alla società.

La sussistenza del danno, invece, qualificava il secondo comma, determinando la trasformazione della natura del reato da contravvenzione a delitto.

L'impianto dell'abrogato Art. 2624 codice civile è stato riprodotto nell'Art. 27 del decreto n. 39/2010 per cui si ritiene che, con la nuova disposizione, si sia inteso far prevalere la tutela dell'interesse privato – patrimoniale, facendo dipendere le fattispecie più gravi dalla sussistenza del danno nei confronti dei destinatari delle comunicazioni.

Con la normativa penale introdotta nel decreto in commento si è, quindi, proceduto a riordinare la disciplina penale riferita alla condotta dei responsabili della revisione i quali attestano il falso o occultano informazioni senza distinguere tra coloro che eseguono la revisione nelle società soggette alla sola disciplina del codice civile e quelle che sono soggette anche al T.U.I.F., svalutando l'interesse pubblico rispetto a quello privato consistente nella tutela dell'integrità del patrimonio dei destinatari delle comunicazioni.

2. Una valutazione complessiva

Prima di illustrare i singoli elementi che compongono la fattispecie di reato prevista dall'articolo in commento è utile premettere alcune osservazioni sulla norma nel suo complesso.

L'Art. 27 è espressione di un tecnica di redazione delle norme penali indicata come progressione criminosa poiché nel primo comma sono descritti gli elementi di base della condotta incriminata mentre, nei commi successivi, vengono introdotti elementi ulteriori che trasformano la natura del reato e determinano aumenti nella misura della pena.

Nel primo comma dell'Art. 27, la fattispecie base del reato viene regolata come contravvenzione con una pena fino ad un massimo di un anno di arresto.

L'Art. 39 del codice penale⁽⁶³⁾ distingue due grandi categorie di reati: i

⁽⁶³⁾ Art. 39. Reato: distinzione fra delitti e contravvenzioni. *I reati si distinguono in delitti e contravvenzioni, secondo la diversa specie delle pene per essi rispettivamente stabilite da questo codice.*

delitti regolati dal libro secondo e le contravvenzioni previste nel libro terzo.

In linea generale, la differenza tra i due generi consiste nella natura della pena e nell'elemento soggettivo-psicologico.

Le contravvenzioni prevedono la pena detentiva dell'arresto o dell'ammenda mentre i delitti la reclusione o la multa come pena pecuniaria.

Con riferimento all'elemento soggettivo, escluse limitate ipotesi, i delitti sono puniti solo in presenza di dolo mentre le contravvenzioni anche a titolo di colpa.

Le distinzioni tra i due generi di reato acquista rilevanza nell'applicazione di alcuni istituti quali il tentativo, regolato dall'Art. 56 codice penale⁽⁶⁴⁾, configurabile solo per i delitti, l'estinzione del reato per prescrizione, che si perfeziona col decorso di un termine più breve per le contravvenzioni, o la possibilità di estinguere la contravvenzione mediante il pagamento di una somma ridotta rispetto al massimo edittale quando sia prevista la sola pena pecuniaria dell'ammenda, ai sensi dell'Art. 162 codice penale o quando sia prevista in via alternativa la pena pecuniaria dell'ammenda e la pena detentiva dell'arresto ai sensi dell'Art. 162 bis codice penale.

La distinzione tra le due categorie è rilevante con riferimento alla fattispecie regolata dall'Art. 29 comma 1° del decreto in esame che prevede la sola pena dell'ammenda per coloro che impediscono od ostacolano lo svolgimento dell'attività di revisione i quali, pertanto, protratto estinguere il reato mediante il pagamento di una somma di denaro.

Tale distinzione non opera, invece, nel caso del primo comma dell'Art. 27 benché sia tratti di un reato contravvenzionale.

La previsione della sola sanzione detentiva dell'arresto, infatti, preclude l'estinzione del reato mediante oblazione.

⁽⁶⁴⁾ **Art. 56. Delitto tentato.** *Chi compie atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto, risponde di delitto tentato, se l'azione non si compie o l'evento non si verifica.*

Il colpevole di delitto tentato è punito: con la reclusione non inferiore a dodici anni, se la pena stabilita è l'ergastolo; e, negli altri casi con la pena stabilita per il delitto, diminuita da un terzo a due terzi.

Se il colpevole volontariamente desiste dall'azione, soggiace soltanto alla pena per gli atti compiuti, qualora questi costituiscano per sé un reato diverso. Se volontariamente impedisce l'evento, soggiace alla pena stabilita per il delitto tentato, diminuita da un terzo alla metà”.

Manca altresì la rilevanza sull'elemento soggettivo (requisito psicologico) poiché la contravvenzione di cui all'Art. 27 comma 1° si perfeziona solo in presenza di dolo e non di colpa.

Nel secondo comma dell'Art. 27 viene modificata la natura del reato da contravvenzione in delitto stante la previsione della pena detentiva più grave della reclusione da 1 a 4 anni.

Viene, inoltre, introdotto nella fattispecie il requisito ulteriore del danno patrimoniale subito dai destinatari del falso o dell'occultamento, trasformando così la fattispecie da reato di pericolo in reato di danno.

Oltre al danno sarà necessario provare che quest'ultimo rappresenta la conseguenza della condotta delittuosa tramite la sussistenza di un nesso causale ai sensi dell'Art. 40 codice penale.

Il terzo comma introduce un'aggravante speciale⁽⁶⁵⁾ che prevede un aumento della pena massima della reclusione da quattro a cinque anni nel caso in cui la condotta descritta nel primo comma sia posta in essere da responsabili della revisione di un ente di interesse pubblico da identificare ai sensi dell'Art. 16 del medesimo decreto.

Nell'attuare la progressione criminosa, il quarto comma dell'Art. 27 prevede un aumento ulteriore della pena se la condotta descritta nel comma precedente è stata commessa quale corrispettivo di una prestazione in denaro o di altra utilità o in concorso con amministratori, sindaci e direttori generali della società soggetta a revisione.

L'aggravamento della pena è giustificato dalla valutazione della maggiore gravità della condotta posta in essere o per ottenere vantaggi economici in danno all'ente di interesse pubblico o con la partecipazione di coloro che ricoprono incarichi presso l'ente medesimo.

Il quinto comma dell'Art. 27 chiude la disciplina delle condotte tenute nell'ambito di enti di interesse pubblico, prevedendo che le pene previste nei commi tre e quattro siano applicate anche a coloro che promettono le utilità o ai direttori generali o ai componenti dell'organo amministrativo dell'ente di interesse pubblico che abbia concorso nella commissione della condotta criminosa.

⁽⁶⁵⁾ Per circostanza aggravante speciale si intende la circostanza che determina un aumento della pena e che si riferisce ad un singolo reato o ad un gruppo limitato di reati e si distinguono dalle circostanze aggravanti comuni, previste dall'Art. 61 codice penale, le quali possono realizzarsi con riferimento ad un numero indeterminato di reati.

3. I soggetti

Gli autori del reato previsto dall'Art. 27 sono individuati nei responsabili della revisione legale concetto che dovrebbe essere interpretato sulla base delle definizioni previste dall'Art. 1 del medesimo decreto.

L'Art. 1 comma 1 lettera j) definisce “responsabile della revisione” il revisore legale cui è stato conferito l'incarico e il soggetto, iscritto nel Registro, responsabile dello svolgimento dell'incarico, se l'incarico è stato conferito ad una società di revisione.

Non si dovrebbe porre alcuna questione con riferimento alla prima ipotesi allorché l'incarico sia conferito alla persona fisica del revisore.

Più difficile appare la corretta identificazione dell'autore del reato inteso come responsabile della revisione.

Sotto la vigenza della precedente disciplina erano ritenuti responsabili della revisione sia gli amministratori che i soci della società di revisione ossia tutti i soggetti che, avendo la relativa qualifica, svolgevano attività di revisione contabile assumendosi la responsabilità delle relative attestazioni e dei risultati della revisione medesima.

Si tratta, quindi, di un reato proprio nel senso che l'autore della condotta criminale può essere solo il soggetto dotato dei requisiti previsti dalla legge ossia, nel caso di specie, il revisore iscritto al relativo Registro.

Ciò porterebbe ad escludere la rilevanza penale del condotta descritta nel primo comma se posta in essere da soggetti privi del suddetto requisito come i direttori generali delle società di revisione, i dipendenti, i collaboratori o i sindaci delle stesse.

La questione potrà porsi allorché la società di revisione si avvalga di collaboratori non iscritti al Registro per svolgere o partecipare allo svolgimento dell'attività di revisione

Tali soggetti, infatti, potranno essere puniti, ai sensi dell'Art. 27, solo nell'ipotesi di concorso personale nel reato proprio, ai sensi dell'Art. 117 codice penale, ossia solo qualora gli stessi siano consapevoli non solo della condotta posta in essere dall'autore del reato al quale concorrono ma anche delle qualità soggettiva dell'autore medesimo.

4. L'elemento oggettivo del reato: la condotta

L'elemento oggettivo del reato viene identificato dall'Art. 27 nell'attestare il falso o nell'occultare informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società o ente o

soggetto sottoposto a revisione.

Per attestazione del falso si può intendere a titolo esemplificativo:

- confermare una corrispondenza, in realtà inesistente; tra i dati della contabilità e quelli indicati nel bilancio;
- asserire, contrariamente al vero, che il bilancio sociale sia stato compilato nel rispetto delle norme dettate dalla legge per sua la redazione;
- asserire contrariamente al vero che i fatti di gestione siano stati esattamente rilevati sulla base dei principi di redazione del bilancio;
- attestare falsamente che la contabilità è stata tenuta in maniera regolare.

Potranno porsi difficoltà nell'identificare la falsità dell'attestazione quando sussistono margini di discrezionalità ossia nelle valutazioni o nelle stime di valori che, in quanto tali, non possono definirsi a priori vere o false.

Il superamento di tali difficoltà potrebbe, tuttavia, essere facilitato dall'adeguatezza e completezza delle spiegazioni adottate nell'esprimere le stime e i giudizi contenute nelle apposite relazioni accompagnatorie del bilancio o di altri documenti societari.

La seconda condotta che integra l'elemento oggettivo del reato in commento è costituito dall'occultamento di informazioni concernenti la situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società soggetta a revisione.

Il termine occultare parrebbe escludere la rilevanza dei meri comportamenti omissivi in quanto sembrerebbe presupporre l'uso di tecniche espositive dirette a privare di significato - e quindi celare - dati significativi ai fini della corretta descrizione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria del soggetto sottoposto a revisione.

Si discute, inoltre, se possa ritenersi rilevante l'occultamento di singole informazioni oppure se la condotta acquisisca rilevanza penale solo quando l'occultamento delle informazioni incida sulla una valutazione complessiva della situazione economica, patrimoniale o finanziaria del soggetto.

Non si evince, inoltre, dalla norma che l'occultamento debba riferirsi esclusivamente alle informazioni che il revisore è tenuto a rendere per legge diversamente da quanto previsto con riferimento agli amministratori, direttori generali o dirigenti nelle fattispecie delle false comunicazioni sociali regolate dagli Artt. 2621 e 2622 codice civile nelle quali l'omissione è rilevante nella misura in cui sia collegata a corrispondenti obblighi di comunicare imposti dalla legge.

L'occultamento potrebbe, quindi, riferirsi anche ad informazioni non

previste da obblighi legali di comunicazione con la conseguenza che sarà compito del giudice valutare di volta in volta la rilevanza dell'occultamento rispetto all'interesse dei destinatari tratti in errore.

La realizzazione di entrambe le condotte di attestazione falsa e di occultamento nell'ambito della medesima relazione o comunicazione dovrebbe implicare la consumazione di un unico reato determinato da condotta complessa e non un concorso di reati.

La falsa attestazione e/o l'occultamento delle informazioni dovrebbero, inoltre, essere qualificati dall'attitudine ad indurre in errore i destinatari delle comunicazioni.

La precisazione impone all'interprete di distinguere la falsità e l'occultamento idonei da quelli non idonei ad indurre in errore i destinatari.

La distinzione non appare agevole e lascia presupporre difficoltà ermeneutiche che potrebbero dare origine ad una casistica sulla qualificazione del falso idoneo o inidoneo ad ingannare.

Nell'ottica di tutela dell'imputato, il difensore sarà tenuto a "pesare" la falsità e/o l'occultamento rispetto all'idoneità all'inganno degli stessi tenendo conto che detti comportamenti sono indirizzati a soggetti i quali si presumono competenti ad esprimere un vaglio critico sia che si tratti degli amministratori o direttori generali delle società sottoposte a revisione sia, ed a maggior ragione, se si tratta di comunicazioni alla Consob.

Maggiore sarà la competenza del destinatario della comunicazione, minore dovrebbe essere la idoneità della falsa attestazione o dell'occultamento all'induzione in errore.

La distinzione sottile, alla quale tuttavia non sembra ci si possa esimere stante il dato letterale della norma, potrebbe comportare difficoltà d'interpretazione nella prassi giudiziaria.

Il requisito dell'attitudine a trarre in errore va, invece, svalutato per la condotta criminosa contemplata dal secondo comma ove la previsione di un danno patito dal destinatario come effetto della falsa attestazione o dell'occultamento renderebbe secondaria la valutazione dell'attitudine fraudolenta della condotta.

L'idoneità ad ingannare va, infatti, valutata come caratteristica *ex ante* in relazione alla prognosi sulla capacità della stessa alla determinazione dell'errore nei destinatari delle comunicazioni.

Tale valutazione perde significato se risulta che la falsa attestazione o l'occultamento delle infrazioni sono stati tali da provocare il danno al destinatario.

5. L'elemento oggettivo: le relazioni e le altre comunicazioni

Le attestazioni false hanno per oggetto le relazioni e le comunicazioni sociali.

Si tratta, innanzitutto, delle relazioni indicate nell'Art. 14 del decreto in commento.

La norma potrà, tuttavia, trovare applicazione anche nelle altre ipotesi nelle quali il revisore è tenuto a redigere una relazione o ad esprimere valutazioni come nelle relazioni di cambio in caso di fusione ex Art. 2501 sexies codice civile o di scissione ex Art. 2506 *ter* codice civile o nel caso di aumento di capitale con esclusione del diritto di opzione ai sensi dell'Art. 2441 codice civile o quando sia richiesto al revisore di esprimere un giudizio prima della distribuzione di anticipi sui dividendi ai sensi dell'Art. 2433 bis comma secondo codice civile.

Meno semplice è l'identificazione del concetto di “*altre comunicazioni*” aventi ad oggetto la situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società.

Secondo la dottrina formatasi sulla normativa, deve intendersi ogni comunicazione ufficiale proveniente dal responsabile della revisione nello svolgimento dei compiti del proprio ufficio con riferimento alle condizioni economiche patrimoniali e finanziarie della società revisionata comprese le informazioni rese ai sindaci o alla Consob.

La norma potrebbe essere censurata sotto il profilo della carenza di determinatezza del precetto penale in quanto il termine comunicazione potrebbe apparire eccessivamente generico potendo comprendere ogni tipologia di comunicazione anche orale rivolta ai soggetti della società sottoposta a revisione.

Tale genericità potrebbe essere mitigata se si ritenessero rilevanti ai fini penali le sole dichiarazioni potenzialmente dannose per il patrimonio dei destinatari, imponendo al giudice di accertare l'esistenza del reato solo in presenza di comunicazioni potenzialmente lesive.

Accogliendo tale interpretazione sarebbero escluse da reato le ipotesi nelle quali le comunicazioni sono dirette a soggetti il cui patrimonio non potrebbe essere leso come nei casi, già citati, delle comunicazioni rivolte ai sindaci della società soggetta a revisione o quelle rivolte alla Consob.

6. L'elemento oggettivo nel secondo comma: il danno

Come si è anticipato, nel secondo comma dell'Art. 27, viene aggiunto il requisito del danno ed il reato viene trasformato da contravvenzione a

delitto con aggravamento della pena detentiva con la reclusione da uno a quattro anni.

Si tratta di un figura di reato autonoma rispetto a quella del primo comma.

Il danno deve colpire i destinatari delle comunicazioni ossia tutti i soggetti il cui patrimonio può essere lesa dalle comunicazioni rese dai revisori e, quindi, innanzitutto, la stessa società sottoposta a revisione ma anche i soci, i creditori, i risparmiatori e gli investitori della società medesima.

Il danno dovrà, inoltre, costituire la conseguenza diretta della condotta descritta nell'articolo sicché ai fini dell'accertamento del reato andrà provata anche la sussistenza del rapporto di causalità tra comunicazione e danno con tutte le difficoltà che si pongono nella prassi in cui tale verifica è spesso rimessa alle perizie dei consulenti tecnici.

7. L'elemento soggettivo

Elemento soggettivo della fattispecie è particolarmente complesso in quanto accanto al dolo generico si richiede anche un dolo specifico con riferimento alla finalità dell'agente di realizzare un ingiusto profitto.

Il dolo generico desumibile dall'esplicito riferimento alla "*consapevolezza della falsità*" è costituito dalla coscienza e volontà dell'autore del reato di attestare il falso o di occultare le informazioni sullo stato della società nonché dell'idoneità delle stesse a trarre in inganno i destinatari.

L'autore del falso deve, quindi, essere consapevole della falsità dell'attestazione resa nella relazione, elemento che potrebbe mancare nel caso in cui al revisore siano sottoposti documenti che lo stesso ignora essere falsi.

La consapevolezza e la volontà devono sussistere anche con riferimento alla attitudine della falsa attestazione o dell'occultamento ad ingannare i destinatari sempre tenendo conto delle competenze di tali soggetti nell'ambito delle materie oggetto di revisione.

Con riferimento al secondo comma dell'Art. 27, la consapevolezza e la volontà devono comprendere anche il requisito del danno che dalla condotta può derivare al destinatario della comunicazione.

La fattispecie penale non potrebbe essere ritenuta sussistente in mancanza del dolo specifico ossia della consapevolezza e volontà di realizzare lo scopo che si propone l'autore che agisce per conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri

La qualifica dell'ingiustizia del profitto presuppone almeno in linea

teorica la possibilità di distinguere un profitto giusto da quello ingiusto anche se nella prassi tale distinzione non appare agevole.

Art. 28 – Corruzione dei revisori^(*)

1. Introduzione

L'Art. 28 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, rubricato “*Corruzione dei revisori*” prevede che

“1. I responsabili della revisione legale, i quali, a seguito della dazione o della promessa di utilità, compiono od omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio, cagionando nocumento alla società, sono puniti con la reclusione sino a tre anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità.

2. Il responsabile della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della società di revisione legale, i quali, nell'esercizio della revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico o delle società da queste controllate, fuori dei casi previsti dall'articolo 30, per denaro o altra utilità data o promessa, compiono od omettono atti in violazione degli obblighi inerenti all'ufficio, sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità”.

3. Si procede d'ufficio”.

Col suddetto articolo prosegue l'opera di armonizzazione della disciplina penale applicabile ai revisori legali intrapresa nell'articolo precedente.

Senza distinguere, infatti, tra le società sottoposte alla disciplina del T.U.I.F. e le società soggette solo alle regole del codice civile, viene prevista un'unica fattispecie di reato con riferimento ai revisori o, nel caso delle società, ai responsabili della revisione, i quali avessero violato i propri doveri d'ufficio in cambio di una dazione o promessa di utilità, causando danno alla società soggetta alla revisione medesima.

Fino allo scorso 6 aprile, la condotta criminosa descritta nella norma in commento era regolata dall'Art.2635 codice civile⁽⁶⁶⁾ e dall'Art. 174 ter

^(*) A cura di Luca Mariani, Avvocato in Milano.

⁽⁶⁶⁾ **Art. 2635 (Infedeltà a seguito di dazione o promessa di utilità).**

1. Gli amministratori, i direttori generali, i dirigenti preposti alla redazione dei documenti contabili societari, i sindaci, e i liquidatori (1), i quali, a seguito della dazione o della promessa di utilità, compiono od omettono atti, in violazione degli obblighi inerenti al loro ufficio, cagionando nocumento alla società, sono puniti con la reclusione sino a tre anni.

T.U.I.F.⁽⁶⁷⁾ con alcune importati differenze.

L'Art. 40 del decreto legislativo ha abrogato l'Art. 174 ter del T.U.I.F., oggi sostituito dall'Art. 28 del decreto in esame, mentre l'Art. 37 ha modificato il testo dell'Art. 2635 codice civile, eliminando ogni riferimento ai revisori legali.

Le norme antecedenti, come quella attuale, erano dirette a sanzionare la cosiddetta corruzione privata posta in essere da amministratori, direttori generali ed anche dai revisori che avessero violato i propri doveri d'ufficio a fronte di una dazione o di una promessa di utilità.

Pur descrivendo la medesima condotta, le differenze tra le due norme originarie erano rilevanti poiché, a differenza dell'Art. 174 ter T.U.I.F., l'Art. 2635 codice civile prevedeva la presenza del danno alla società quale ulteriore elemento costitutivo della fattispecie penale e la procedibilità a querela.

Le due norme previgenti erano, quindi, dirette a tutelare beni giuridici di natura diversa: l'Art. 2635 codice civile era diretto a garantire l'interesse privato dell'integrità del patrimonio sociale lesa dal danno prodotto dall'attività di corruzione del revisore, mentre l'Art. 174 ter T.U.I.F. tutelava l'interesse pubblico alla trasparenza ed alla regolarità dello svolgimento del mercato e l'affidamento che gli operatori quali gli azionisti, gli investitori e i risparmiatori, ponevano nella predetta regolarità, anche confidando nell'utilità ed efficacia del corretto

2. *La stessa pena si applica a chi dà o promette l'utilità.*

3. *La pena è raddoppiata se si tratta di società con titoli quotati in mercati regolamentati italiani o di altri Stati dell'Unione europea o diffusi tra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116 del testo unico di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58.*

4. *Si procede a querela della persona offesa.*

(1) Le parole «e i liquidatori» hanno sostituito le parole «, i liquidatori e i responsabili della revisione» in base all'art. 37, comma 36, del D. Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, pubb. in Gazz. Uff. n. 68 del 23 marzo 2010, suppl. ord. n. 58. La modifica ha effetto dal 7 aprile 2010.

⁽⁶⁷⁾ **Art. 174-ter (Corruzione dei revisori).**

1. *Gli amministratori, i soci, i responsabili della revisione contabile e i dipendenti della società di revisione, i quali, nell'esercizio della revisione contabile delle società con azioni quotate, delle società da queste controllate e delle società che emettono strumenti finanziari diffusi fra il pubblico in misura rilevante ai sensi dell'articolo 116, fuori dei casi previsti dall'articolo 174-bis, per denaro o altra utilità data o promessa, compiono od omettono atti in violazione degli obblighi inerenti all'ufficio, sono puniti con la reclusione da uno a cinque anni. 2. La stessa pena di cui al comma 1 si applica a chi dà o promette l'utilità". (Articolo inserito dall'art. 35 della l. n. 262 del 28.12.2005).*

svolgimento delle funzioni della revisione legale.

Ciò si rifletteva sulla natura del reato di evento, nella prima fattispecie, costituito appunto dal danno alla società, e di pericolo ai sensi dell'Art. 174 *ter* T.U.I.F. con evidente anticipazione della soglia della tutela penale in mancanza di una effettiva lesione del bene protetto.

Con l'Art. 28 del decreto in esame, che riprende il contenuto della fattispecie prevista dall'Art. 2635 codice civile, si prevede la sussistenza del reato solo in presenza del nocumento alla società scegliendo così di limitare la rilevanza penale dei comportamenti di corruzione alle sole condotte che determinano un'effettiva lesione dell'interesse patrimoniale privato ed escludendo qualsiasi rilevanza dell'interesse pubblico. Il reato previsto dall'Art. 29, pertanto, sarà consumato solo con la realizzazione della lesione al patrimonio sociale, mantenendo la natura del reato di evento diversamente dall'ipotesi regolata dall'abrogato Art. 174 *ter* T.U.I.F.

A differenza dell'Art. 2635 codice civile, l'Art. 28 non richiede però la necessità della querela prevedendo che il reato sia perseguito d'ufficio come residua connotazione di natura pubblicistica.

2. I soggetti

Come per le norme previgenti, l'Art. 28 regola una fattispecie di reato plurisoggettivo poiché la realizzazione della condotta criminosa implica la necessaria partecipazione di più soggetti: il revisore che viola i doveri d'ufficio ed il soggetto che dà o promette l'utilità quale fosse un "corrispettivo" della condotta infedele.

Si tratta, quindi, di una fattispecie a concorso necessario che potrebbe porre maggiori difficoltà nell'accertamento della condotta criminosa poiché i concorrenti sono istintivamente solidali nel comune interesse a nascondere e negare l'accordo corruttivo.

In passato la medesima fattispecie era stata indicata col termine di corruzione privata per le similitudini con il reato previsto dall'art. 319 codice penale⁽⁶⁸⁾ che punisce la condotta del pubblico ufficiale che omette o ritarda un atto d'ufficio o che compie un atto contrario ai propri doveri in cambio di denaro o altra utilità.

⁽⁶⁸⁾ **Art. 319. Corruzione per un atto contrario ai doveri d'ufficio.** *“Il pubblico ufficiale che, per omettere o ritardare o per aver omesso o ritardato un atto del suo ufficio, ovvero per compiere o per aver compiuto un atto contrario ai doveri di ufficio, riceve, per sé o per un terzo, denaro od altra utilità, o ne accetta la promessa, è punito con la reclusione da due a cinque anni”.*

A differenza delle ipotesi di corruzione richiamate, non è prevista una tutela anticipata che colpisca le condotte descritte nell'Art. 28 del decreto prima della realizzazione dell'accordo corruttivo, mancando una norma analoga all'Art. 322 codice penale⁽⁶⁹⁾ che punisce l'istigazione alla corruzione ossia la condotta del soggetto che, senza riuscirvi, cerca di indurre il pubblico ufficiale al comportamento in violazione dei propri doveri.

La condotta di colui che si limiti a proporre o promettere un'utilità o del revisore che chieda un'utilità per tenere un comportamento in violazione dei propri doveri d'ufficio non avranno, pertanto, rilevanza penale se l'accordo non si perfeziona o se, pur perfezionandosi, lo stesso non venisse eseguito.

Si può, invece, configurare la punibilità di tale condotta a titolo di tentativo, ai sensi dell'Art. 56 codice penale, se, perfezionatosi l'accordo illecito, le parti abbiano compiuto atti diretti in modo inequivoco a darne esecuzione senza tuttavia che tali atti siano risultati sufficienti a provocare il danno alla società; fatto che implicherebbe la consumazione del reato.

I soggetti attivi del reato sono identificati nella norma nei responsabili della revisione come previsto nell'Art. 27 del decreto al quale si rinvia per il commento.

L'Art. 28 dispone, inoltre, che la pena prevista per il revisore infedele sia applicata anche alla parte che dà o promette l'utilità quale corrispettivo della violazione dei doveri.

Sotto il profilo soggettivo va distinta la condotta del revisore, che integra un reato proprio, perché presuppone necessariamente che essa sia resa da un soggetto dotato di una qualifica legale, mentre, sotto il profilo del soggetto che dà o promette utilità, non ha rilevanza la qualifica personale dell'agente.

In astratto, quindi, la fattispecie non potrà ritenersi perfezionata se il soggetto cui sono date le utilità o rivolte le promesse non abbia la qualifica di revisore legale pur potendo lo stesso partecipare al reato a titolo di concorso purché la stessa condotta sia posta in essere anche da un revisore legale come potrebbe verificarsi quando il responsabile della revisione si avvalga di collaboratori non iscritti al relativo Registro.

⁽⁶⁹⁾ **Art. 322. Istigazione alla corruzione.** *“Chiunque offre o promette denaro od altra utilità non dovuti ad un pubblico ufficiale o ad un incaricato di un pubblico servizio che riveste la qualità di pubblico impiegato, per indurlo a compiere un atto del suo ufficio, soggiace, qualora l'offerta o la promessa non sia accettata, alla pena stabilita nel primo comma dell'articolo 318, ridotta di un terzo”.*

3. L'elemento oggettivo: la condotta

L'elemento oggettivo del reato è costituito da comportamenti diversi tenuti da più soggetti e legati da un nesso di causalità.

La norma descrive la dazione o la promessa di utilità quale controprestazione o corrispettivo della violazione degli obblighi dell'ufficio del revisore nello svolgimento della attività di revisione.

Le due condotte devono, quindi, essere unite da un legame di consequenzialità o meglio da un sinallagma contrattuale posto che la violazione dei doveri sarebbe rilevante sotto il profilo penale solo perché commessa “*a seguito*” della dazione o promessa di utilità.

Sembrirebbe quindi che, per provare la commissione del reato, sia necessario dimostrare anche il nesso di causalità o meglio il sinallagma tra i due comportamenti ossia che il comportamento infedele del revisore sia stato determinato proprio per lo scambio con la promessa o la dazione dell'utilità e che la violazione degli obblighi costituisca l'esecuzione dell'accordo criminoso.

Secondo tale ricostruzione letterale dovrebbero ritenersi irrilevanti le dazioni eseguite ex post a fronte di una violazione dei doveri d'ufficio eseguita su iniziativa unilaterale del revisore senza un preventivo accordo.

Trattasi di una distinzione sottile di difficile accertamento per cui, nell'ambito di un processo, la prova dell'antecedente accordo corruttivo potrebbe essere dedotta dal giudice sulla base di elementi indiziari o di circostanze che hanno caratterizzato il singolo episodio.

La violazione dei doveri del revisore può essere realizzata sia mediante omissione ad un dovere previsto dalla legge sia tramite un comportamento attivo.

In entrambi i casi, presupposto della violazione è l'identificazione degli obblighi inerenti all'ufficio del revisore con la necessità di poter qualificare la condotta come criminosa solo dopo aver identificato il dovere d'ufficio violato.

In base ad un'interpretazione restrittiva, si dovrebbe ritenere che i doveri sarebbero costituiti solo dai precetti contenuti nelle norme di legge che regolano l'attività del revisore da reperire nell'ambito del codice civile o in altri testi normativi come il decreto in esame o il T.U.I.F.

Si può, tuttavia, discutere sulla rilevanza dei precetti deontologici tenendo conto di quell'orientamento della Corte di cassazione che considera questi ultimi come veri e propri obblighi che il professionista iscritto ad un Registro è per legge tenuto a rispettare nel rendere la prestazione con evidente estensione dell'operatività della norma in

commento.

In merito al concetto di utilità si può ricordare che, con riferimento alle ipotesi di corruzione regolate dal codice penale, alcuni interpreti ritengono che la stessa debba intendersi come vantaggio di natura patrimoniale mentre altri ritengono che l'utilità possa essere rappresentata da qualsiasi forma di vantaggio.

4. L'elemento oggettivo: il nocumento

Il nocumento alla società costituisce un ulteriore requisito dell'elemento oggettivo del reato previsto dall'Art. 28 costituendo l'evento del delitto.

Anche in tal caso, ai fini della dimostrazione della sussistenza del reato, dovrà essere provata la sussistenza del nesso causale tra la violazione del dovere d'ufficio e il nocumento alla società come si desume dall'uso dell'espressione “*cagionando nocumento ...*”.

Per nocumento s'intende un danno patrimoniale anche se la norma non definisce con esattezza in cosa consista tale natura.

Una maggiore precisazione dell'evento, dal quale dipende la consumazione del reato, avrebbe potuto mitigare le difficoltà che si presentano nella prassi giudiziaria nell'accertamento del danno patito dalla società quale conseguenza della violazione degli obblighi di revisione.

Tali difficoltà hanno portato ad accogliere interpretazioni molto elastiche ed ampie di danno alla società con estensione dell'operatività della sanzione penale.

Solo la formazione di orientamenti giurisprudenziali potrà chiarire se per nocumento possano intendersi anche le figure di danno alla reputazione commerciale o all'immagine la cui natura patrimoniale è dubbia sotto il profilo civilistico stante gli ultimi orientamenti della Corte di cassazione.

5. L'elemento oggettivo del reato nel 2° comma

Il secondo comma dell'articolo 28 riprende il contenuto dell'abrogato Art. 174 *ter* T.U.I.F a tutela dell'interesse pubblico nel caso in cui i comportamenti di corruzione colpiscano un ente di interesse pubblico e/o le società da quest'ultimo controllate.

L'esclusione della rilevanza del danno esprime la volontà di anticipare la tutela penale mediante la previsione di una fattispecie di pericolo invece che di evento, proteggendo un bene giuridico diverso dall'interesse

privatistico patrimoniale della società.

Il secondo comma, come l'Art. 174 *ter* T.U.I.F. abrogato, è quindi diretto a tutelare l'interesse pubblico del regolare svolgimento delle attività di revisione al fine di garantire la corretta unzione pubblica connessa alle attività esercitate dagli enti individuati nell'Art. 16 del medesimo decreto.

Data l'eterogeneità degli enti contenuti nell'elenco del citato Art. 16 si potrebbe sostenere che gli interessi pubblici protetti dalla norma siano anch'essi eterogenei, essendo diverso l'interesse generale realizzato dalle banche rispetto a quello delle assicurazioni ed ancora da quello delle società quotate che operano in mercati regolamentati.

Con riferimento a quest'ultimo caso, nella vigenza dell'abrogato Art. 174 *ter* T.U.I.F., l'interesse pubblico tutelato dalla norma veniva identificato nella trasparenza dei soggetti emittenti quotati a tutela della regolarità delle dinamiche del mercato e dell'affidamento degli investitori nella predetta regolarità; affidamento che sarebbe derivato anche dal corretto svolgimento dell'attività di revisione legale.

Nel secondo comma dell'Art. 28, quindi, la sola violazione dei doveri dell'ufficio del revisore realizzata a fronte della promessa o della dazione di denaro o altra utilità, integra di per sé stessa il reato poiché tale condotta mette in pericolo l'interesse pubblico senza che vi sia un'effettiva lesione dello stesso.

La tutela dell'interesse pubblico giustifica l'aggravamento del massimo della pena detentiva fino a cinque anni in coerenza con quanto previsto anche nelle altre disposizioni penali regolate dal decreto.

6. L'elemento soggettivo del reato

L'elemento soggettivo del reato è costituito dal dolo generico ossia dalla consapevolezza e dalla volontà di violare i doveri dell'ufficio del revisore in cambio della promessa o della dazione di utilità.

Nel primo comma l'elemento soggettivo del dolo dovrà comprendere anche l'elemento del danno come conseguenza della violazione dei doveri d'ufficio del revisore ammissibile anche nella forma, forse più frequente nella realtà, del dolo eventuale ossia dell'accettazione del rischio che si verifichi un danno alla società come effetto della violazione dei doveri d'ufficio posta in essere dal revisore per ottenere la promessa o della dazione di utilità.

La mancanza del danno nella fattispecie prevista dal secondo comma determina una diversa rilevanza dell'elemento soggettivo in quanto ai fini

dell'integrazione della fattispecie criminosa sarà sufficiente la consapevolezza e la volontà di violare i doveri a prescindere dalle conseguenze dannose che tale violazione potrà comportare all'interesse pubblico tutelato.

Art. 29 - Impedito controllo^(*)

1. Introduzione

L'Art. 29 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, col titolo di "Impedito controllo", prevede che

"1. I componenti dell'organo di amministrazione che, occultando documenti o con altri idonei artifici, impediscono o comunque ostacolano lo svolgimento delle attività di revisione legale sono puniti con l'ammenda fino a settantacinquemila euro.

2. Se la condotta di cui al comma 1 ha cagionato un danno ai soci o a terzi, si applica la pena dell'ammenda fino a settantacinquemila euro e dell'arresto fino a diciotto mesi.

3. Nel caso di revisione legale di enti di interesse pubblico, le pene di cui ai commi 1 e 2 sono raddoppiate.

4. Si procede d'ufficio".

L'articolo in commento riproduce la disposizione regolata dall'Art. 2325 codice civile anch'essa rubricata "impedito controllo" ancora in vigore ma dalla quale sono stati espunti i riferimenti all'attività di revisione legale a seguito delle modifiche introdotte dall'Art. 37 del decreto n. 39/2010.

L'elemento costituito del danno ai soci, previsto solo per la fattispecie regolata dal secondo comma, induce a ritenere che la norma sia diretta a proteggere beni giuridici diversi avendo, quindi, natura plurioffensiva.

Il primo comma, che esclude il danno ai fini dell'integrazione della condotta criminosa, protegge il regolare esercizio dell'attività di revisione come già illustrato nelle precedenti fattispecie.

Il secondo comma, invece, introducendo l'elemento costitutivo del danno, fa prevalere l'interesse privato alla tutela dell'integrità del patrimonio lesa dalle condotte che hanno impedito o ostacolato il regolare esercizio dell'attività di revisione.

^(*) A cura di Luca Mariani, Avvocato in Milano.

In quest'ultimo caso, quindi, la previsione di una pena per l'ostacolo o l'impedimento della regolare esecuzione delle attività di revisione appare strumentale alla tutela del patrimonio medesimo.

Nel primo comma si ha, pertanto, un reato di pericolo, essendo la disposizione volta a reprimere la condotta che pone a rischio la corretta esecuzione dell'attività di revisione mentre, nel secondo comma, si avrà un reato di evento che si consumerà con la realizzazione del danno al patrimonio dei soci o ai terzi.

Il reato ha natura contravvenzionale per cui il termine di prescrizione sarà inferiore quello previsto per le fattispecie delittuose contemplate nelle altre disposizioni del decreto e lo stesso potrà essere estinto mediante oblazione col pagamento di una somma ridotta rispetto al massimo edittale.

2. I soggetti

L'Art. 29 individua come autori del reato i componenti dell'organo amministrativo della società sottoposta a revisione.

Trattasi anche in tal caso di reato proprio poiché l'autore della condotta criminosa potrà essere esclusivamente il soggetto o i soggetti che fanno parte dell'organo amministrativo sicché apparirebbe irrilevante il comportamento impeditivo o di ostacolo posto in essere da soggetto che non ricopra tale carica con evidente limitazione della sanzione penale.

Sotto la vigenza del precedente testo dell'Art. 2625 codice civile, che prevedeva la medesima fattispecie di reato anche con riferimento all'attività dei revisori, il descritto limite soggettivo era superato mediante l'applicazione dell'Art. 2639 codice civile che, tuttora, equipara al soggetto formalmente investito della qualifica colui che è tenuto ad esercitare la medesima funzione ed anche colui che esercita di fatto i poteri connessi alla medesima funzione in modo continuativo o significativo.

Solo la concreta applicazione delle norme da parte potrà chiarire se la medesima interpretazione estensiva opererà anche nel caso dell'Art. 29 del decreto.

Sono legittimi dubbi in merito se si considera il tenore letterale dell'Art. 2639 codice civile, anch'esso modificato dal decreto in commento, che riserva l'equiparazione ai "... reati previsti dal presente titolo ..." ossia il titolo IX del libro V del codice civile che detta le disposizioni penali in materia di società e consorzi.

Nella prospettiva di tutela dell'imputato del reato in commento, il quale

non abbia ricoperto la qualifica di amministratore, il difensore sarà tenuto ad escludere la rilevanza del comportamento impeditivo o di ostacolo, sostenendo l'inapplicabilità dell'Art. 2639 codice civile ai casi di impedimento della revisione a fronte del divieto di interpretazione analogica delle norme penali in *malam partem* ossia quando la stessa determina un'estensione del precetto e della sanzione penale.

Tale soluzione ermeneutica pone, però, una questione di legittimità costituzionale, dando luogo ad una discriminazione irragionevole tra coloro che, pur in assenza della qualifica soggettiva, impediscono l'attività di revisione, per i quali non sarebbe prevista la sanzione penale, rispetto a coloro che avessero tenuto la medesima condotta, ai sensi dell'at. 2625 codice civile, puniti per effetto dell'applicazione dell'Art. 2639 codice civile.

3. L'elemento oggettivo: la condotta

L'Art. 29 descrive la condotta che costituisce la base dell'elemento oggettivo del reato come occultamento di documenti o altri idonei raggiri identica a quella prevista dall'Art. 2625 codice civile.

Si tratta, quindi, di un reato a forma vincolata nel senso che la condotta non può essere realizzata mediante un atto generico ma solo da quelle particolari azioni nelle quali è possibile identificare un occultamento o un artificio.

Il concetto di artificio evoca una condotta diretta a determinare un'alterazione della realtà, creando un'apparenza non vera o nascondendo un fatto esistente come nel caso della truffa.

L'artificio deve, inoltre, essere qualificato dall'idoneità a determinare un ostacolo o un impedimento al corretto esercizio dell'attività del revisore tenendo conto che i destinatari dovrebbero avere, in molti casi, la perizia sufficiente ad individuare eventuali incongruità nella documentazione contabile e nelle scritture sociali nelle quali appunto possono essere celati i citati artifici.

Tale requisito toglierebbe rilevanza penale a comportamenti che, pur costituendo "artificio", sarebbero astrattamente inidonei ad indurre in errore il revisore le cui capacità dovranno essere valutate alla luce del modello del revisore diligente.

Nel concetto di artificio potranno essere compresi tutti i comportamenti che non costituiscono occultamento in senso stretto quali la distruzione o l'alterazione dei documenti o delle scritture societarie considerando che la giurisprudenza ha dilatato il concetto di artificio fino

a comprendere la tenuta irregolare dei libri e delle scritture che abbia reso difficoltoso o impossibile la ricostruzione della contabilità e, conseguentemente, l'attività di revisione.

Sempre nel concetto di raggio potranno essere comprese le dichiarazioni menzognere esposte come vere, il rifiuto di fornire informazioni o di esibire i documenti o le scritture sociali fino a comprendere anche un mero atteggiamento omissivo in presenza di obblighi legali che impongano l'adozione di un determinata condotta.

Secondo una diversa interpretazione il comportamento solo omissivo non dovrebbe essere punito poiché la norma descrive una condotta a forma vincolata mentre l'omissione pura e semplice ha carattere generico.

4. L'elemento oggettivo: il documento

Nel secondo comma, alla fattispecie di base, viene aggiunto il requisito della determinazione del danno cui fa seguito l'inasprimento della pena anche nella forma detentiva sebbene in via alternativa a quella pecuniaria.

La realizzazione del danno per la consumazione del reato rende meno rilevante il requisito dell'idoneità degli artifici.

Il danno, infatti, attesterebbe di per sé che l'artificio era idoneo ad impedire od ostacolare il controllo dell'attività di revisione tanto è vero che ne è derivata la lesione al patrimonio dei soci o dei terzi.

Il danno dovrà, inoltre, costituire la conseguenza dell'attività di ostacolo e di impedimento dello svolgimento dell'attività di revisione per cui sarà necessario dimostrare anche la sussistenza del nesso causale tra condotta ed evento.

5. L'elemento soggettivo

L'elemento soggettivo è costituito dal dolo generico ossia dalla consapevolezza e dall'intenzione di impedire od ostacolare il corretto svolgimento dell'attività di revisione.

Nel secondo comma, consapevolezza e volontà dovranno riferirsi anche al danno derivate ai soci per effetto della condotta anche nella forma del dolo eventuale ossia della rappresentazione della possibilità del verificarsi del danno e dell'accettazione di tale rischio come conseguenza dell'occultamento o del raggio.

Art. 30 – Compensi illegali

1. Introduzione

L'Art. 30 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39 è rubricato “*Compensi illegali*” e prevede che

“1. Il responsabile della revisione legale e i componenti dell'organo di amministrazione, i soci, e i dipendenti della società di revisione legale, che percepiscono, direttamente o indirettamente, dalla società assoggettata a revisione legale compensi in denaro o in altra forma, oltre quelli legittimamente pattuiti, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro mille a euro centomila.

La stessa pena si applica componenti dell'organo di amministrazione, ai dirigenti e ai liquidatori della società assoggettata a revisione legale che hanno corrisposto il compenso non dovuto”.

L'articolo riproduce il precetto contenuto nell'abrogato Art. 178 T.U.I.F. (*Compensi illegali*).

La norma si pone a tutela dell'indipendenza e dell'autonomia nello svolgimento dell'attività di revisione quale fattispecie elementare rispetto a quelle contenute negli articoli precedenti.

La sanzione penale è, infatti, prevista per il solo fatto della percezione diretta o indiretta di compensi ulteriori rispetto a quelli pattuiti regolarmente dall'assemblea senza la necessità che sia compiuta alcuna violazione degli obblighi del revisore o che si produca un pericolo concreto o un danno per gli interessi privati della società e/o dei soci.

La norma appare, quindi, diretta a tutelare in modo rigoroso l'autonomia, l'indipendenza e la libertà del revisore nello svolgimento dei propri compiti.

2. I soggetti

Dal tenore letterale della norma appare che gli autori del reato potrebbero essere tutti coloro che hanno percepito compensi in denaro o in altra forma diversi ed ulteriori rispetto a quelli pattuiti regolarmente siano essi responsabili della revisione o altri soggetti quali amministratori,

(*) A cura di Luca Mariani, Avvocato in Milano.

soci, o solo dipendenti della società di revisione.

Il riferimento ai dipendenti, i quali potrebbero non essere iscritti all'Registro, come possibili autori della condotta punibile porta ad escludere che si tratti di reato proprio.

La realizzazione del reato presuppone la partecipazione di più soggetti, da un lato, i revisori e, dall'altro, i componenti dell'organo di amministrazione, i dirigenti o i liquidatori della società soggetta a revisione i quali corrispondono i compensi illeciti ed ai quali viene estesa la sanzione penale ai sensi del secondo comma dell'articolo in esame.

Non è chiaro se quest'ultima disposizione possa essere applicata anche a soggetti diversi da quelli specificamente indicati, quali i dipendenti o i capi ufficio che, soprattutto nelle grandi realtà aziendali, potrebbero porre in essere la condotta incriminata oppure se l'applicazione vada esclusa in mancanza delle qualifiche indicate nella norma.

Il tenore letterale dell'articolo sembra restringere il numero dei soggetti che possono assumere il ruolo di autori del reato per cui sarebbe stato più in linea con la ratio della norma identificare i soggetti del reato con i prestatori del compenso illecito senza fare riferimento alla carica amministrativa nell'ambito della società sottoposta a revisione.

3. L'elemento oggettivo

L'elemento oggettivo del reato è costituito esclusivamente dalla percezione in modo diretto o indiretto di compensi ulteriori rispetto a quelli pattuiti.

Il solo accordo sulla percezione di tali compensi non integra il reato ma può assumere la rilevanza di tentativo qualora dalle circostanze possa desumersi l'esistenza di atti preparatori o diretti in modo inequivoco a percepire denaro o compensi ulteriori rispetto a quelli regolarmente pattuiti.

Oltre al denaro, la norma punisce la ricezione di ulteriori benefici che possano avere un valore economico apprezzabile.

Potrebbero presentarsi casi limite in cui l'altra forma di compenso potrebbe essere mascherata mediante il conferimento di incarichi professionali ulteriori i quali però, per avere rilevanza penale, dovrebbero prevedere compensi non giustificabili sulla base del mero contenuto degli incarichi medesimi.

A differenza della fattispecie regolata dal successivo Art. 31 del decreto, la norma in commento non fa riferimento alcuno a compensi in denaro o in altra forma da parte di società controllanti o controllate da

quella sottoposta a revisione.

Potrebbe, quindi, apparire seriamente dubbia la possibilità di applicare la sanzione penale allorché i compensi illeciti fossero resi non dagli amministratori, dirigenti o dipendenti della società assoggettata a revisione, ma dalle società controllanti o controllate.

4. L'elemento soggettivo

L'elemento soggettivo del reato è costituito dal dolo generico sicché è sufficiente che gli autori della condotta incriminata abbiano la rappresentazione e la volontà di versare e percepire compensi illegittimi rispetto a quelli regolarmente pattuiti.

Nell'elemento soggettivo del dolo dovrà essere contemplato anche il danno per la consumazione del reato previsto dal secondo comma.

Art. 31 - Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione^(*)

1. Introduzione

L'Art. 31 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, rubricato "Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione", prevede che

"1. Gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione che contraggono prestiti, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la società assoggettata a revisione o con una società che la controlla, o ne è controllata, o si fanno prestare da una di tali società garanzie per debiti propri, sono puniti con la reclusione da uno a tre anni e con la multa da euro 206 a euro 2.065"

L'articolo riprende la norma già contenuta nell'Art. 177 T.U.I.F. oggi abrogato dall'Art. 40 del medesimo decreto.

La norma appare diretta ad integrare i precetti contenuti nell'Art. 30 al fine di tutelare l'indipendenza e l'autonomia dei revisori nello svolgimento dell'attività di revisione.

Anche in quest'ultima ipotesi, infatti, il reato si consuma benché la condotta criminosa non abbia determinato un danno ai soci o alla società sottoposta a revisione.

(*) A cura di Luca Mariani, Avvocato in Milano.

Tale norma costituisce, quindi, un completamento delle disposizioni contenute nell'Articolo 30 perseguendo lo scopo di escludere qualsiasi compromissione o limitazione dell'autonomia del revisore nello svolgimento dell'attività di revisione la quale potrebbe essere pregiudicata non solo da qualsiasi forma di compenso non pattuita regolarmente ma anche da ulteriori vantaggi derivanti dalla concessione di prestiti o garanzie rilasciate dalla società soggetta a revisione.

2. I soggetti

I soggetti del reato sono identificati nei responsabili della revisione, negli amministratori e nei dipendenti della società di revisione senza alcun riferimento ai soggetti della società sottoposta a revisione.

Sembra trattarsi di reato proprio anche se andrebbe, anche in questo caso, chiarito il riferimento ai dipendenti eventualmente non iscritti al relativo Registro.

Come si è anticipato, a differenza dell'Art. 30, manca la previsione della punibilità degli amministratori, dirigenti e collaboratori della società assoggettata a revisione i quali devono necessariamente contribuire alla condotta criminale prevista dalla norma che fa esplicito riferimento ad un accordo illecito, prevedendo che i prestiti siano contratti con la società sottoposta a revisione o che le garanzie siano dalla stessa concesse.

La norma disciplina una condotta necessariamente plurisoggettiva, non potendosi contrarre un prestito o concedere garanzie senza la partecipazione degli amministratori o dei collaboratori i quali possano esprimere la volontà negoziale della società soggetta a revisione.

Non si comprendono, pertanto, le ragioni che hanno motivato un diverso trattamento degli amministratori, liquidatori o dirigenti della società sottoposta a revisione nell'Art. 30 rispetto alla norma in commento, essendo entrambe le disposizioni dirette a garantire il medesimo interesse pubblico del corretto ed indipendente svolgimento dell'attività di revisione.

3. L'elemento oggettivo

L'elemento oggettivo della fattispecie criminosa è costituito dall'accordo sulla concessione del prestito o della garanzia per i debiti personali dei soci responsabili della revisione o degli amministratori o dei dipendenti della società di revisione.

L'uso del termine generico di "*prestito*" sottende la volontà di

considerare qualsiasi comportamento contrattuale che ne realizza la funzione ossia ogni dazione di un bene specifico o generico con l'impegno alla restituzione del medesimo bene o della medesima quantità di cose.

Per prestito si può, quindi, intendere il classico mutuo ma anche il comodato o la concessione di un credito.

Potrebbe, altresì, essere compresa la concessione di un qualsiasi diritto reale a titolo gratuito con l'impegno alla restituzione dopo un certo tempo come, ad esempio, il prestito di un diritto di abitazione o di usufrutto.

La norma prevede l'illiceità del prestito anche nel caso in cui lo stesso sia contratto per interposta persona.

La disposizione sembra fare riferimento al caso dell'interposizione fittizia che dà luogo ad un accordo simulatorio, nel senso che l'accordo effettivo tra la società assoggettata al controllo e il soggetto che svolge l'attività di revisione sarebbe nascosto da un accordo, appunto simulato, nel quale un terzo risulta apparentemente essere il beneficiario del prestito in sostituzione del revisore.

In tal modo risulterebbe esclusa la rilevanza penale di prestiti contratti, non nell'interesse dei soci revisori, degli amministratori o dei dipendenti della società di revisione, ma di amici o parenti degli stessi in quanto la norma precisa, almeno con riferimento alla concessione di garanzie, che le stesse debbono riferirsi a "*debiti propri*".

Anche il termine garanzia sembra doversi intendere nel senso più ampio, essendo utilizzato dalla norma senza alcuna ulteriore precisazione per cui potrebbe integrare la concessione della garanzia anche un semplice avallo di un titolo.

Come si è anticipato, a differenza dell'articolo 30, la condotta descritta nella norma è penalmente rilevante anche nel caso in cui sia posta in essere da società controllanti o controllate da quella sottoposta a revisione.

A tale proposito sarebbe stato utile chiarire se col termine società controllanti o controllate si intendono richiamati i concetti previsti dall'Art. 2359 codice civile⁽⁷⁰⁾; se così fosse, la rilevanza penale della norma

⁽⁷⁰⁾ **Art. 2359 c.c. Società controllate e società collegate.** "1. Sono considerate società controllate:

1) le società in cui un'altra società dispone con l'impegno del beneficiario alla restituzione del bene in forma specifica o per equivalente della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;

sarebbe esclusa nel caso in cui, invece del controllo, si trattasse di società collegate.

Il reato si consuma solo per effetto della stipula del contratto con cui si prevede la concessione del prestito o della garanzia ossia col perfezionamento formale dello stesso secondo le norme del diritto privato mentre prima del perfezionamento potrebbe configurarsi l'ipotesi del tentativo, se i comportamenti tenuti dalle parti sono tali da configurare, ai sensi dell'Art. 56 codice penale, quegli atti diretti in modo inequivoco alla realizzazione del reato.

4. L'elemento soggettivo

Anche in tale fattispecie l'elemento soggettivo del reato è costituito dal dolo generico sicché è sufficiente che gli autori della condotta abbiano la consapevolezza e l'intenzione di realizzare l'accordo avente ad oggetto il prestito o la concessione della garanzia a tutela di debiti propri.

Art. 32 – Disposizioni comuni^(*)

L'Art. 32 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39, rubricato “Disposizioni comuni”, prevede che “1. Se dai fatti previsti dagli articoli 27, commi 3, 4 e 5, 28, comma 2, 30 e 31 deriva alla società di revisione legale o alla società assoggettata a revisione un danno di rilevante gravità, la pena è aumentata fino alla metà.

2. La sentenza penale pronunciata a carico dei responsabili della revisione legale, dei componenti dell'organo di amministrazione, dei soci e dei dipendenti della società di revisione legale per i reati commessi nell'esercizio della revisione legale è comunicata al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob a cura del cancelliere dell'autorità giudiziaria che ha emesso la sentenza”

3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

II. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

III. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati”.

(*) A cura di Luca Mariani, Avvocato in Milano.

L'articolo contiene una norma di chiusura già presente nell'Art. 179 T.U.I.F. abrogato dall'Art. 40 del decreto in commento.

Il primo comma prevede un'aggravante speciale che implica l'aumento della pena fino alla metà nel caso in cui, alla commissione dei reati previsti dagli Art. 27 commi 3, 4 e 5, Art. 28 comma 2; 30 e 31, consegua un danno anche per la società di revisione.

Il secondo comma, invece, dispone che la sentenza di condanna del soggetto responsabile della revisione, come degli amministratori o dei soci e dei dipendenti della società di revisione sia comunicata alla Consob e al Ministero dell'Economia e delle Finanze per l'adozione degli eventuali ulteriori provvedimenti sanzionatori.

Numeri pubblicati

Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Allodi*
- nr. 2 Lo Statuto dei diritti del contribuente • *Alessandro Turchi*
- nr. 3 Finanziamento dei Soci • *Giorgio Zanetti*
- nr. 4 Le norme del codice di procedura civile applicabili al Processo Tributario • *Paolo Brecciaroli*
- nr. 5 Bilancio e misurazione della performance delle organizzazioni non profit: principi e strumenti • *Marco Grumo*
- nr. 6 La normativa Antiriciclaggio. Profili normativi, obblighi ed adempimenti a carico dei dottori commercialisti • *Gian Gaetano Bellavia*
- nr. 7 Limiti dell'informativa societaria e controllo dei bilanci infrannuali • *Roberta Provasi, Daniele Bernardi, Claudio Sottoriva*
- nr. 8 La previdenza nella professione di Dottore Commercialista • *Ernesto Franco Carella*
- nr. 9 L'introduzione dei principi contabili internazionali e il coordinamento con le norme fiscali • *Mario Difino*
- nr. 10 La governance delle società a partecipazione pubblica e il processo di esternalizzazione dei servizi pubblici locali • *Ciro D'Aries*
- nr. 11 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 12 Il bilancio sociale nelle piccole e medie imprese • a cura di *Adriano Propersi*
- nr. 13 Le parti e la loro assistenza in giudizio • *Mariacarla Giorgetti*

Anno 2008

- nr. 14 Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs n. 139 del 28 giugno 2005 • a cura della Commissione *Albo, Tutela e Ordinamento 2005-2007*
- nr. 15 Carta Europea dei diritti del contribuente • a cura della Commissione *Normative Comunitarie 2005-2007*
- nr. 16 Elementi di procedura civile applicati alle impugnazioni del processo tributario • *Mariacarla Giorgetti*
- nr. 17 Il processo di quotazione delle PMI tra presente e futuro: il ruolo del dottore commercialista in questa fase di cambiamento • *Carlo Arlotta*
- nr. 18 Controlled Foreign Companies Legislation: Analisi comparata negli stati comunitari • *Sebastiano Garufi*

- nr. 19 Il codice di condotta EU: Finalità e analisi comparativa a livello europeo • *Paola Sesana*
- nr. 20 Il dottore commercialista e la pianificazione e il controllo nella PMI • *Aldo Camagni, Riccardo Coda, Riccardo Sclavi*
- nr. 21 La nuova relazione di controllo contabile (art. 2409 ter del Codice Civile) • *Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo, Maria Luisa Mesiano*

Anno 2009

- nr. 22 L'azionariato dei dipendenti come forma di incentivazione: ascesa e declino delle stock option? • *Vito Marraffa*
- nr. 23 Norme ed orientamenti rilevanti della Revisione Contabile • *Maria Luisa Mesiano, Mario Tamborini*
- nr. 24 Gli accordi giudiziali nella crisi d'impresa • *Cesare Zafarana, Mariacarla Giorgetti, Aldo Stesuri*
- nr. 25 Il bilancio consolidato e le scritture di consolidamento • *Francesco Grasso, Paolo Terazzì*
- nr. 26 Conciliazione e mediazione: attualità legislative e profili operativi • *Aldo Stesuri*

Anno 2010

- nr. 27 La crisi d'impresa - L'attestazione di ragionevolezza dei piani di ristrutturazione ex art. 67, 3° comma, lettera d) L.F. • *Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 28 Il Consolidato fiscale nazionale (artt. 117-129 TUIR e DM 9 giugno 2004) seconda edizione • *Ambrogio Piccoli*
- nr. 29 L'arbitrato - Analisi e commenti dalla recente prassi • *Commissione Arbitrato - a cura di Alessandro Augusto*
- nr. 30 Il bilancio di sostenibilità delle multiutilities: esperienze a confronto • *Commissione Bilancio Sociale - a cura di Francesco Randazzo, Cristiana Schena, Gabriele Badalotti, Eros A. Tavernar*

finito di stampare
nel mese di luglio 2010

3LB srl
Osnago (LC)

nr. 31.

Lo studio, uno dei primi lavori organici pubblicati sull'argomento, esamina i contenuti del D.Lgs. n° 39 del 27 gennaio 2010 che ha recepito nell'ordinamento nazionale la direttiva comunitaria 2006/43CE, illustrando sia sotto il profilo teorico dottrinale sia sotto il profilo pratico operativo, i temi ritenuti dagli autori più rilevanti per i professionisti – in particolare sindaci e revisori individuali – che si occupano di “*Revisione legale dei conti*”.

Il D.Lgs. n. 39/2010, in parte in vigore dal 7 aprile 2010, raccoglie in un unico testo tutte le disposizioni in materia di revisione legale precedentemente frammentate nel codice civile, nel Testo Unico di Finanza e sostituisce la molteplicità di discipline speciali con un nucleo di norme comuni a tutte le società e alcune disposizioni particolari per le società qualificate come “*enti d'interesse pubblico*”, riformando radicalmente la disciplina della materia con l'obiettivo di uniformare il controllo societario in ambito comunitario.

Il quaderno è opera di diversi autori che hanno partecipato ad un gruppo ristretto di lavoro costituito in seno alla Commissione Controllo societario dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano.

Gli autori che hanno contribuito alla sua redazione hanno una esperienza interdisciplinare svolgendo la professione di Dottore Commercialista ed Esperto Contabile, partner di società di revisione e la professione legale.