



ORDINE DEI
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I regolamenti applicativi del D.Lgs. 39/2010 sulla revisione legale dei conti emanati dal MEF

nr. **51** • Commissione
Controllo Societario

a cura di
Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo,
Giorgio Morettini, Massimiliano Pergami,
Cristina Quarleri

i quaderni



S.A.F. LUIGI MARTINO

Fondazione dei Dottori Commercialisti di Milano



I regolamenti applicativi del D.Lgs. 39/2010 sulla revisione legale dei conti emanati dal MEF

nr. **51** • Commissione
Controllo Societario

a cura di
Daniele Bernardi, Gaspare Insaudo,
Giorgio Morettini, Massimiliano Pergami,
Cristina Quarleri

I Quaderni della Scuola di Alta Formazione

Comitato Istituzionale:

Vincenzo Delle Femmine, Giuseppe Grechi, Nicola Mastropasqua, Maria Cristina Messa, Lorenzo Ornaghi, Angelo Provasoli, Gianfelice Rocca, Andrea Sironi, Alessandro Solidoro, Eduardo Ursilli.

Comitato Scientifico:

Giuseppe Bernoni, Luigi Carbone, Donato Centrone, Franco Dalla Sega, Sergio Galimberti, Michele Garrubba, Marco Giorgino, Felice Martinelli, Guido Marzorati, Lorenzo Pozza, Patrizia Riva, Massimo Saita, Paola Saracino, Alessandro Solidoro.

Comitato Editoriale:

Claudio Badalotti, Daniele Bernardi, Aldo Camagni, Corrado Colombo, Ciro D'Aries, Francesca Fieconi, Carlo Garbarino, Francesco Novelli, Patrizia Riva, Alessandro Solidoro, Gian Battista Stoppani, Alessandra Tami, Dario Velo, Cesare Zafarana.

Commissione Controllo Societario:

Delegato del Consiglio: Giorgio Canova.

Presidente della Commissione: Daniele Bernardi.

Componenti: Daniele Luigi Aghilar, Andrea Alberta, Riccardo Allievi, Girolamo Ancona, Silvia Angeloni, Alessandro Atzeni, Claudio Badalotti, Gabriele Badalotti, Marco Balestrazzi, Andrea Barzaghi, Roberta Battistin, Pellegrini Carlo Bellavite, Sergio Belloli, Ferdinando Belloni, Antonella Bisestile, Giovanni Boffelli, Gabriele Boleso, Giuseppe Brega, Kristian Bresciani, Alessandra Butini, Giovanni Camera, Oddone Candido, Anna Maria Carletti, Alessandro Carturani, Vincenzo Caruso, Annamaria Casasco, Andrea Giovanni Chiusani, Enrico Cimpanelli, Patrizia Cinalli, Dario Carlo Maria Colombo, Pio Carlo Curadi, Alessandro Daffra, Alessandro De Vincentis, Roberto Diaferia, Mario Difino, Mauro Mario Esposito, Bruno Falsetti, Angelo Fiori, Valentina Fontana, Roberto Pietro Galiero, Matteo Gavazzi Borella, Francesca Gerosa, Nicolini Gianluca, Maurizio Girardi, Luigi Guerra, Gaspare Insaudo, Davide Laria, Maurizio Lonati, Anna Maria Magro, Tiziano Maifredi, Claudio Angelo Mariani, Luca Mariani, Alfonso Mariella, Anna Maria Marinconz, Luca Marinelli, Paolo Martinotti, Antonio Aristide Mastrangelo, Daniel Mastromarchi, Marco Mastromattei, Girolamo Matranga, Salvatore Rino Messina, Michele Milano, Barbara Minisini, Emilia Montepiano, Giorgio Mario Morettini, Erika Moro, Marco Moroni, Alberto Nobolo, Gianluca Ufficio, Elena Pascolini, Fabrizio Perego, Massimiliano Pergami, Pasquale Petrella, Giancarlo Pizzocarò, Luisa Maria Porrini, 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, Giuseppe Scaletti, Sandro Sclafani, Alessandro Simionato, Claudio Sottoriva, Paola Spoldi, Patrizia Rossella Sterza, Mario Tamborini, Daniele Urso, Andrea Villa, Davide Villa, Elena Ombretta Villa, Gianfranco Zambra.

Osservatori: Antonio Bisicchia, Fabio Nigro, Paolo Rossi, Dario Scarpa.

Direttore Responsabile:

Patrizia Riva

Segreteria:

Elena Cattaneo
corso Europa, 11 • 20122 Milano
tel: 02 77731121 • fax: 02 77731173

INDICE

1. Introduzione	7
2. Requisiti per l'iscrizione al Registro dei revisori legali	11
2.1. Premessa	11
2.2. Requisiti per l'iscrizione delle persone fisiche al Registro dei revisori legali	11
2.3. Requisiti di onorabilità	12
2.4. Tipologia di laurea richiesta alle persone fisiche per l'iscrizione al Registro	13
2.5. Requisiti per l'iscrizione delle società di revisione al Registro dei revisori legali	14
2.6. Iscrizione dei revisori di altri stati membri dell'Unione europea o di paesi terzi	15
3. Iscrizione e cancellazione dal Registro	17
3.1. Premessa	17
3.2. Domanda di prima iscrizione presso il Registro	18
3.2.1. Domanda di iscrizione delle persone fisiche	18
3.2.2. Domanda di iscrizione dei revisori abilitati all'esercizio della revisione legale in un altro stato membro dell'Unione Europea	20
3.2.3. Domanda di iscrizione delle persone giuridiche	21
3.3. Modalità di presentazione delle domande di iscrizione e indirizzo PEC	23
3.4. Esame delle domande e iscrizione	24
3.5. Prima formazione del Registro e procedura di accreditamento	24
3.6. Contenuto informativo	26
3.7. Comunicazione di informazioni strumentali	26
3.7.1. Oggetto della comunicazione	26

3.7.2.	Durata e corrispettivo pattuito per l'incarico	27
3.7.3.	Informazioni strumentali relativi agli incarichi	28
3.7.4.	Variazione degli incarichi di revisione e termini di presentazione delle comunicazioni	29
3.7.5.	Sezione attivi/inattivi	30
3.8.	Cancellazione del revisore dal Registro dei revisori	30
4.	Il tirocinio	33
4.1.	Premessa	33
4.2.	Il Registro del tirocinio	33
4.3.	Modalità di presentazione delle domande di iscrizione al Registro del tirocinio e indirizzo PEC	34
4.4.	Obblighi degli iscritti al Registro del tirocinio	36
4.5.	Disciplina del tirocinio	37
4.6.	Completamento del tirocinio presso altro revisore legale o società di revisione legale	39
4.7.	Tirocinio svolto in uno Stato membro	40
4.8.	Sospensione dal Registro del tirocinio	40
4.9.	Cancellazione dal Registro del tirocinio	41
4.10.	Compiuto tirocinio	42
4.11.	Norme transitorie	42
5.	Sezione dei Revisori Inattivi	45
5.1.	Premessa	45
5.2.	Iscrizione nella Sezione dei Revisori Inattivi	45
5.2.1.	Definizione degli "incarichi di revisione legale"	46
5.2.2.	Computo dei "tre anni consecutivi" al cui termine scatta l'iscrizione presso la Sezione Inattivi	48
5.2.3.	Passaggio dall'elenco dei revisori attivi alla Sezione Inattivi	49
5.2.4.	Prima iscrizione nel registro dei revisori	49
5.2.5.	Iscrizione volontaria alla Sezione Inattivi	50
5.3.	Adempimenti, obblighi e divieti in capo al revisore iscritto nella Sezione Inattivi	51
5.4.	Formazione del revisore inattivo e passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco revisori attivi	51
5.5.	Passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco dei revisori attivi.....	52

5.6. Tabelle	53
6. Il Regolamento sulla cessazione anticipata	55
6.1. Introduzione	55
6.2. La cessazione del revisore nel D.Lgs. 39/2010	55
6.2.1. La scadenza naturale dell'incarico	56
6.2.2. La cessazione anticipata del revisore	56
6.2.3. Altre cause di cessazione anticipata	57
6.3. L'ambito applicativo del Regolamento	58
6.4. Il contenuto del regolamento	59
6.4.1. La struttura	59
6.4.2. Gli istituti di cessazione anticipata: la revoca	59
6.4.3. Gli istituti di cessazione anticipata: le dimissioni del revisore	65
6.4.4. Gli istituti di cessazione anticipata: la risoluzione consensuale	69
6.4.5. La comunicazione alle autorità di vigilanza	70
6.4.6. Presenza di più ipotesi di cessazione anticipata.....	73
6.5. Dalla bozza di consultazione al Regolamento.....	73
6.6. La cessazione anticipata dei sindaci-revisori.....	75
6.6.1. La cessazione anticipata dei sindaci.....	75
6.6.2. Cosa avviene per i sindaci-revisori?	78

1. INTRODUZIONE^(*)

La riforma della Revisione legale introdotta con il D.Lgs 39/2010, con il quale è stata recepita la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, richiedeva, come noto, per la sua piena attuazione, l'emanazione di una serie di regolamenti (21) da adottare con decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze -MEF- per disciplinare molti aspetti tecnici ed operativi della disciplina.

Non è questa la sede per ripercorrere i tratti salienti della riforma, per la cui disamina si rinvia al quaderno SAF n. 31 a cura della Commissione Controllo Societario, comunque organica, complessivamente fedele alle indicazioni della direttiva Europea e radicalmente innovativa rispetto alle norme previgenti.

Basti, a questo proposito, osservare come la riforma abbia introdotto modifiche sostanziali alla normativa, abrogando, tra l'altro, alcuni articoli del codice civile e altre norme contenute in leggi speciali ed accorpato, in un unico testo, tutta la normativa in materia.

La portata della riforma è evidente se si pensa, infatti, solo per citarne alcune, all'impatto sulla professione di norme che prevedono la puntuale definizione dell'indipendenza richiesta ai revisori, anche con l'introduzione del concetto di "rete", sull'individuazione delle regole di riferimento da osservare per lo svolgimento degli incarichi, l'introduzione di puntuali fattispecie per lo scioglimento del rapporto tra il revisore e la società che conferisce l'incarico - oltre alle dimissioni, non previste prima della riforma, la risoluzione del rapporto consensuale e la revoca dall'incarico - la puntuale definizione delle società d'Interesse Pubblico.

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

Oltre al regime organico di riforma della revisione legale, di cui s'è fatto cenno, tra le principali novità introdotte, il decreto legislativo di riforma prevede, come per altre professioni ordinistiche, l'introduzione di un tirocinio obbligatorio per gli aspiranti revisori, la formazione professionale continua obbligatoria degli iscritti, l'istituzione di un nuovo unico registro per gli iscritti, suddiviso in due sezioni, una relativa ai "revisori attivi" e l'altra per i "revisori inattivi", e, soprattutto, la previsione di un sistema di controllo pubblico - periodico, obbligatorio - sulla qualità nello svolgimento degli incarichi ricoperti dagli iscritti.

Da non trascurare, neppure, l'importanza della decisione di affidare al MEF le competenze in materia di revisione legale, sottraendo queste al Ministero di Giustizia, nell'ottica anche, ad avviso di chi scrive, di sottolineare l'importanza di questa funzione tecnico-contabile, nel contesto economico generale e della valenza della professione sulla necessaria trasparenza ed affidabilità dell'informativa finanziaria.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze esercita ora, dunque, attraverso la Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza, le competenze previste dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in materia di revisione legale dei conti.

Il Ministero è titolare, in particolare, delle funzioni relative all'abilitazione, all'iscrizione ed alla tenuta del Registro dei revisori, nonché allo svolgimento della vigilanza sui revisori e sulle società di revisione legale che non hanno incarichi su enti di interesse pubblico (per queste ultime la Consob).

Non può dunque essere negato, anche dal più distratto degli osservatori, che il D.Lgs. 39/2010 possa contribuire al decisivo miglioramento e alla razionalizzazione della disciplina della revisione legale.

Decisivo miglioramento, ancora, purtroppo non totalmente compiuto.

A distanza, ormai, di quasi quattro anni dalla promulgazione del decreto legislativo, non si può che con rammarico osservare come questa importante riforma abbia esplicato i suoi effetti in modo parziale.

Il Ministero, deputato a definire la disciplina di dettaglio del decreto legislativo 39/2010, con l'emanazione di diversi provvedimenti attuativi, ne ha emessi solamente 5 dei 21 originariamente previsti.

Allo stato sono stati emanati, il 20 giugno 2012:

- il decreto ministeriale n. 144, concernente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali, in applicazione dell'art. 6 D.Lgs. 39/2010 ("Regolamento Iscrizione").
- il decreto del MEF n. 145, in applicazione dell'art. 2, commi 2, 3, 4

e 7 e art. 7, comma 7, del D.Lgs. 39/2010 (“Regolamento Accesso”).

Il 25 giugno 2012, è stato adottato,

- il regolamento n. 146, per il tirocinio all’esercizio dell’attività di revisione legale, in applicazione dell’art. 3 del D.Lgs. 39/2010.

Questi Regolamenti, pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale del 29 agosto 2012, sono entrati in vigore il 13 settembre 2012.

Successivamente ulteriori due regolamenti attuativi sono stati emanati dal MEF.

- Il regolamento, adottato con D.M. 28 dicembre 2012, n. 261, concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell’incarico di revisione legale, in attuazione dell’art. 13, comma 4 del D.Lgs. 39/2012 (“Regolamento Revoca”)

- Il regolamento, adottato con D.M. 8 gennaio 2013, n. 16, per la gestione della “Sezione dei revisori inattivi”, in attuazione dell’art. 8, comma 2, D.Lgs. 39/2010 (“Regolamento Inattivi”).

Questi ultimi due sono entrati in vigore il 7 marzo 2013.

Infine, il 25 giugno 2013, è stata pubblicata la determina del Ragioniere generale dello Stato che ha definito le modalità con cui i soggetti già iscritti nel “vecchio” registro dei revisori legali alla data del 13 settembre 2012, dovevano, entro novanta giorni (termine poi dilazionato), comunicare le ulteriori informazioni richieste dal D.Lgs 39/2010 per l’avvio del nuovo registro unico.

Per quanto riguarda la formazione continua si prenda atto che, ad oggi, il regolamento sulla formazione continua, di cui era stata diffusa una bozza nel luglio 2011, non ha ancora visto la pubblicazione definitiva.

Mancano, infine, all’appello, per citare solo quelli operativamente ritenuti dallo scrivente di particolare importanza, il regolamento relativo alla definizione di “Rete” e quello, fondamentale, sul controllo della qualità previsto dall’art. 20 del D.Lgs 39/2010.

In questo contesto il tassello fondamentale nel processo di armonizzazione degli obblighi in materia di revisione contabile, costituito dal decreto, per assicurare che il controllo legale dei conti sia svolto, anche nel nostro paese, con regole e modalità tendenzialmente omogenee nei diversi Paesi dell’Unione Europea rischia, almeno in parte, di essere almeno temporaneamente vanificato col rischio, in attesa dei regolamenti mancanti, di essere superato dall’evoluzione della normativa comunitaria dove si sta già lavorando nella definizione di una nuova Direttiva sulla Revisione.

Il lavoro che segue, predisposto da un gruppo di studio costituito in seno alla Commissione Controllo Societario dell’Ordine dei Dottori

Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano, nasce per fare il punto sui cinque regolamenti in vigore e per ausilio ai colleghi che dovranno misurarsi con la loro applicazione operativa.

2. REQUISITI PER L'ISCRIZIONE AL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI^(*)

2.1. Premessa

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), in data 20 giugno 2012, ha emesso il decreto ministeriale n. 145, contenente il regolamento riguardante i requisiti necessari all'iscrizione presso il Registro dei revisori legali (il "Decreto 145"), in applicazione degli articoli 2, commi 2, 3, 4 e 7 e 7, comma 7, del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, ("Decreto 39/10") concernente l'attuazione della Direttiva 2006/43/CE relativa alla revisione legale dei conti annuali e consolidati.

Tale regolamento è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 29 agosto 2012 ed è entrato in vigore in data 13 settembre 2012. Oggetto del presente capitolo è la disamina dei requisiti necessari all'iscrizione nel Registro dei revisori legali per le persone fisiche e per le società di revisione.

2.2. Requisiti per l'iscrizione delle persone fisiche al Registro dei revisori legali

L'articolo 1 del Decreto dispone che possono richiedere l'iscrizione nel Registro dei revisori legali le persone fisiche che sono in possesso dei seguenti requisiti:

- requisiti di onorabilità come meglio specificato al successivo paragrafo 3;
- laurea della tipologia e negli ambiti descritti al successivo paragrafo 4;

^(*) A cura di Cristina Quarleri, Componente Commissione Controllo Societario ODCEC Milano.

- completamento del tirocinio avente durata triennale e disciplinato dal decreto ministeriale n. 146, emesso anch'esso dal MEF in data 25 giugno 2012 ed oggetto di trattazione in uno specifico capitolo del presente quaderno;
- superamento dell'esame di idoneità professionale il cui contenuto sarà disciplinato dal Regolamento previsto all'articolo 4 del Decreto 39/10 che, alla data di redazione del presente quaderno, non è ancora stato pubblicato.

2.3. Requisiti di onorabilità

Il Decreto 145 prescrive che le persone fisiche che intendano iscriversi al Registro dei revisori legali devono rispettare, in relazione ai requisiti di onorabilità, tutte le seguenti prescrizioni:

- non trovarsi in stato di interdizione temporanea o di sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;
- non essere sottoposte a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria ai sensi del Decreto Legislativo 6 settembre 2011, n. 159, concernente il codice delle leggi antimafia e delle misure di prevenzione, nonché nuove disposizioni in materia di documentazione antimafia a norma degli articoli 1 e 2 della legge 13 agosto 2010, n. 136, salvi gli effetti della riabilitazione;
- non essere state condannate con sentenza irrevocabile, salvi gli effetti della riabilitazione, ad una delle seguenti pene:
 - reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l'attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati, valori mobiliari e strumenti di pagamento, nonché per i reati previsti dal Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
 - reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei delitti previsti nel titolo XI del libro V del Codice Civile;
 - reclusione per un tempo superiore ad un anno per un delitto contro la pubblica Amministrazione, contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'ordine pubblico, contro l'economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria;
- reclusione per un tempo superiore a due anni per qualunque delitto non colposo;
- non abbiano riportato in Stati esteri condanne penali o altri provvedimenti sanzionatori per fattispecie e durata corrispondenti a

quelle che comporterebbero, secondo la legge italiana, la perdita dei requisiti di onorabilità.

Non possono essere iscritti al Registro dei revisori coloro nei confronti dei quali sia stata applicata su richiesta delle parti, ai sensi dell'articolo 444 del codice di procedura penale, una delle pene previste dal comma 1, lettera c), salvo il caso dell'estinzione del reato.

2.4. Tipologia di laurea richiesta alle persone fisiche per l'iscrizione al Registro

Per l'iscrizione nel Registro dei revisori legali è necessario aver conseguito una laurea triennale in:

- scienze dell'economia e della gestione aziendale (L 18),
- scienze economiche (L 33)⁽¹⁾,

oppure una laurea magistrale in:

- scienze dell'economia (LM 56),
- scienze economiche aziendali (LM 77),
- finanza (LM 16),
- scienze della politica (LM 62),
- scienze economiche per l'ambiente e la cultura (LM 76),
- scienze delle pubbliche amministrazioni (LM 63),
- giurisprudenza (LMG/01),
- scienze statistiche (LM 82),
- scienze statistiche attuariali e finanziarie (LM 83)⁽²⁾.

Possono inoltre richiedere l'iscrizione al Registro dei revisori, coloro i quali abbiano conseguito:

- una laurea considerata corrispondente ad una delle lauree triennali o magistrali, ai sensi del D.M. 3 novembre 1999, n. 509 e successive modificazioni e integrazioni, o
- un diploma di laurea conseguito secondo il vecchio ordinamento in:
 - economia e commercio,
 - statistica,
 - giurisprudenza,
 - scienze politiche,
 - scienze delle pubbliche amministrazioni ed equipollenti,

⁽¹⁾ Appartenenti alle classi previste nel D.M. 22 ottobre 2004, n. 270.

⁽²⁾ Cfr. nota 1.

– altro diploma di laurea equiparato alla Laurea magistrale la cui equiparabilità sia stata determinata dal Decreto Interministeriale del 5 maggio 2004, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 21 agosto 2004, n. 196.

Sono ritenuti equipollenti a quelli sopra indicati anche i titoli di studio conseguiti all'estero riconosciuti secondo le vigenti disposizioni. È responsabilità del richiedente dimostrare la suddetta equipollenza mediante l'indicazione degli estremi del provvedimento che la riconosca.

2.5. Requisiti per l'iscrizione delle società di revisione al Registro dei revisori legali

Possono chiedere l'iscrizione nel Registro dei revisori legali Le società che intendano chiedere l'iscrizione al Registro dei revisori legali devono soddisfare i seguenti requisiti⁽³⁾:

- i componenti del consiglio di amministrazione o del consiglio di gestione sono in possesso dei requisiti di onorabilità previsti per le persone fisiche, come descritto al precedente paragrafo 3, e non si trovino in una delle condizioni di ineleggibilità o decadenza previste dall'articolo 2382 del Codice Civile⁽⁴⁾;
- la maggioranza 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, ovvero, nel caso in cui il componente del consiglio di amministrazione sia una persona giuridica, da un rappresentante persona fisica, designato per l'esercizio della funzione di amministrazione, abilitato all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione Europea;
- nelle società semplici, in nome collettivo o in accomandita semplice, la maggioranza numerica e per quote dei soci è costituita da soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione Europea;

⁽³⁾ Previsti dall'articolo 2, comma 4, del Decreto 39/10.

⁽⁴⁾ Articolo 2382 del Codice Civile - Cause di ineleggibilità e di decadenza - Non può essere nominato amministratore, e se nominato decade dal suo ufficio, l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi.

- nelle società per azioni ed in accomandita per azioni regolate, le azioni sono nominative e non trasferibili mediante girata;
- nelle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata, la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria spetta a soggetti abilitati all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea;
- i responsabili della revisione legale sono persone fisiche iscritte nel Registro.

Si tenga presente che per le società semplici, devono essere osservate le modalità di pubblicità previste dall'articolo 2296 del Codice Civile⁽⁵⁾.

2.6. Iscrizione dei revisori di altri stati membri dell'Unione europea o di paesi terzi

I cittadini di un altro Stato membro dell'Unione Europea, abilitati all'esercizio della revisione legale nel Paese di origine o in altro Stato membro, possono iscriversi nel Registro dei revisori legali in Italia mediante presentazione di apposita domanda al MEF e previa applicazione di una misura compensativa consistente nello svolgimento di una prova attitudinale in lingua italiana volta ad accertare la conoscenza della normativa nazionale rilevante in materia di revisione legale.

I revisori di un Paese terzo in possesso di un titolo abilitante all'esercizio dell'attività di revisione legale conseguito in uno Stato non appartenente all'Unione Europea, possono chiedere di essere iscritti al Registro dei revisori legali, mediante il riconoscimento del titolo estero, a condizione che:

- il paese terzo garantisca reciprocità di trattamento per i revisori legali italiani

⁽⁵⁾ Articolo 2296 Codice Civile - Pubblicazione - L'atto costitutivo della società, con sottoscrizione autenticata dei contraenti, o una copia autentica di esso se la stipulazione è avvenuta per atto pubblico, deve entro trenta giorni essere depositato per l'iscrizione, a cura degli amministratori, presso l'ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale. Se gli amministratori non provvedono al deposito nel termine indicato nel comma precedente, ciascun socio può provvedervi a spese della società, o far condannare gli amministratori ad eseguirlo. Se la stipulazione è avvenuta per atto pubblico, è obbligato ad eseguire il deposito anche il notaio.

- la persona fisica sia in possesso di requisiti equivalenti a quelli previsti al paragrafo 2 “*Requisiti per l’iscrizione delle persone fisiche al Registro dei revisori legali*”, che precede.

Inoltre, l’iscrizione di un revisore di un Paese terzo è subordinata allo svolgimento di programmi di aggiornamento professionale, ove previsto dalla disciplina vigente nel Paese di origine, ed al superamento di una prova attitudinale volta ad accertare la conoscenza della normativa nazionale rilevante in materia di revisione legale.

La prova attitudinale si articola in una prova scritta ed una prova orale e si svolge, di regola, in concomitanza con la prima sessione utile prevista per l’esame di abilitazione dei revisori legali nazionali. Eventuali titoli accademici o professionali aggiuntivi rispetto alla qualifica di revisore acquisiti nelle materie oggetto della prova attitudinale, adeguatamente attestati o documentati, possono essere valutati al fine di una eventuale riduzione della prova medesima.

3. ISCRIZIONE E CANCELLAZIONE DAL REGISTRO^(*)

3.1. Premessa

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), in data 20 giugno 2012, ha emesso il decreto ministeriale n. 144, concernente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali (nel seguito anche "Registro"), in applicazione dell'art. 6 D.Lgs. 39/2010 (nel seguito anche "Regolamento di Iscrizione") e il decreto ministeriale n. 145, in applicazione dell'art. 2, commi 2 (lett. a e b), 3, 4 e 7 e art. 7, comma 7, del D.Lgs. 39/2010 (nel seguito anche "Regolamento di Accesso").

Tali regolamenti sono stati pubblicati in Gazzetta Ufficiale in data 29 agosto 2012 e sono entrati in vigore in data 13 settembre 2012. Oggetto del presente capitolo riguarda l'iscrizione e la cancellazione dal Registro, argomenti disciplinati dal Decreto n. 144/2012 e dal Decreto n. 145/2012.

In merito alla modalità di effettuazione delle comunicazioni per la prima formazione del Registro, il MEF ha pubblicato, in data 31 maggio 2013, la *"Guida Operativa per la prima formazione del registro – per i revisori legali e le società di revisione"* (in seguito anche "Guida Operativa") e attualmente reperibile nell'homepage del sito internet <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisionelegale/>.

^(*) A cura di Giorgio Morettini, Dottore Commercialista in Milano e Massimiliano Pergami, Dottore Commercialista e Revisore Legale in Milano.

3.2. Domanda di prima iscrizione presso il Registro

3.2.1. Domanda di iscrizione delle persone fisiche

L'articolo 3 del Regolamento di Iscrizione dispone il contenuto della domanda di iscrizione delle persone fisiche al Registro dei revisori legali.

L'iscrizione dei revisori legali persone fisiche viene effettuata tramite il Modulo RL-01, reperibile sul sito <http://www.revisionelegale.mef.gov.it>, sezione modulistica, a cui si può accedere solo dopo aver indicato il codice fiscale, l'indirizzo di Posta Elettronica Certificata (PEC) e i dati della disposizione del pagamento per il versamento del contributo fisso, pari ad Euro 50,00 per le persone fisiche (detto pagamento avverrà alternativamente mediante bonifico europeo, "postagiuro" ovvero pagamento postale via internet). Il Modulo RL-01 non deve essere utilizzato in sede di prima formazione del Registro in quanto trattasi di una trascrizione dei nominativi di coloro che sono già iscritti al precedente registro dei revisori contabili, come nel seguito verrà indicato.

La compilazione del Modulo RL-01 richiede l'inserimento di numerose informazioni, tra le quali vi sono le seguenti, oggetto di alcuni approfondimenti come nel seguito esposto:

- a. indicazione del requisito di onorabilità di cui alla lettera k) del citato articolo 3 del Decreto n. 144/12;
- b. l'indicazione che l'attività di revisione viene svolta presso una società di revisione;
- c. il titolo di laurea che consente l'abilitazione allo svolgimento dell'attività di revisione legale.

In merito all'indicazione alla tematica della rete di appartenenza si rinvia al successivo paragrafo 5.2.3.

Quanto ai requisiti di onorabilità (sub a.) come anche rilevato da ASSIREVI (nel quaderno n. 9/2013), non è necessario allegare alcuna documentazione attestante il possesso dei requisiti di onorabilità previsti dall'articolo 3, comma 1 del Decreto n. 145/2012. Infatti, nel Modello di iscrizione RL-01, viene richiesto che il revisore dichiari *"di essere in possesso dei requisiti di onorabilità previsti dall'art. 2, comma 2, lett. a) del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e dell'art. 3, comma 1, del D.M. 20 giugno 2012, n. 145"*.

Si possono iscrivere nel Registro le persone fisiche che, in merito di onorabilità, soddisfano congiuntamente le seguenti condizioni:

- non si trovino in stato di interdizione temporanea o di sospensione dagli uffici direttivi delle persone giuridiche e delle imprese;

- non siano state sottoposte a misure di prevenzione disposte dall'autorità giudiziaria ai sensi della legge 27 dicembre 1956, n. 1423 o della legge 31 maggio 1965, n. 575, e successive modificazioni ed integrazioni, salvi gli effetti della riabilitazione;
- non siano state condannate con sentenza irrevocabile, salvi gli effetti della riabilitazione, ad una delle seguenti pene:
 - reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei reati previsti dalle norme che disciplinano l'attività bancaria, finanziaria, mobiliare, assicurativa e dalle norme in materia di mercati, valori mobiliari e strumenti di pagamento, nonché per i reati previsti dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39;
 - reclusione per un tempo superiore a sei mesi per uno dei delitti previsti nel titolo XI del libro V del codice civile;
 - reclusione per un tempo superiore ad un anno per un delitto contro la pubblica Amministrazione, contro la fede pubblica, contro il patrimonio, contro l'ordine pubblico, contro l'economia pubblica ovvero per un delitto in materia tributaria;
 - reclusione per un tempo superiore a due anni per qualunque delitto non colposo;
- non abbiano riportato in Stati esteri condanne penali o altri provvedimenti sanzionatori per fattispecie e durata corrispondenti a quelle che comporterebbero, secondo la legge italiana, la perdita dei requisiti di onorabilità

Il MEF, una volta ricevuta la documentazione relativa alla richiesta di iscrizione al Registro, effettuerà gli opportuni controlli anche in relazione ai requisiti di onorabilità.

In merito ai revisori che svolgono attività di revisione legale presso una società di revisione (sub b.), il revisore persona fisica deve comunicare i dati della società di revisione in qualità di socio, oppure amministratore, o dipendente o, infine, se svolge attività di revisione in via esclusiva nei confronti della società di revisione. A propria volta la società di revisione, nell'area riservata della sezione on-line del sito <http://www.revisione.legale.mef.gov.it>, dovrà indicare il personale della società di revisione incaricato di svolgere attività di revisione. Il revisore che ha intrapreso una collaborazione esclusiva con una società di revisione, in qualità di dipendente o collaboratore o amministratore o socio, dovrebbe, pertanto, sincerarsi che la società di revisione vada ad aggiungere nella propria "area riservata" on-line anche il nominativo del revisore stesso.

Nell'ipotesi in cui il revisore legale svolga attività di revisione presso più società di revisione e/o anche in proprio, nel Modulo RL-01 non deve

essere indicato che il revisore andrà a svolgere l'attività presso una società di revisione.

Le tipologie di laurea che consentono l'abilitazione allo svolgimento della revisione legale (sub c.), come nel sito internet <http://www.revisionelegale.mef.gov.it>, sezione “domande e risposte (FAQ)”, sono, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le seguenti:

- laurea triennale, in scienze dell'economia e della gestione aziendale; Scienze economiche;
- laurea magistrale in una delle seguenti categorie scienze dell'economia, scienze economiche aziendali, finanza, scienze della politica, scienze economiche per l'ambiente e la cultura, scienze delle pubbliche amministrazioni, giurisprudenza, scienze statistiche, scienze statistiche attuariali e finanziarie;
- diploma di laurea conseguito secondo il vecchio ordinamento in economia e commercio, statistica, giurisprudenza, scienze politiche, scienze delle pubbliche amministrazioni ed equipollenti.

Si ritengono equipollenti a quelli sopra indicati anche i titoli di studio conseguiti all'estero riconosciuti secondo le vigenti disposizioni.

Si segnala che il revisore legale può chiedere l'iscrizione nella sezione inattivi già nella compilazione del Modulo RL-01.

3.2.2. Domanda di iscrizione dei revisori abilitati all'esercizio della revisione legale in un altro stato membro dell'Unione Europea

Le persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli altri Stati membri dell'Unione europea possono presentare domanda di iscrizione presso il Registro dei revisori dopo aver superato la prova attitudinale effettuata in base agli articoli da 6 a 9 del Decreto n. 145/2012.

La domanda di iscrizione può essere presentata attraverso il Modulo RL-11.

Tale modulo, come anche gran parte dei moduli da inviare al MEF, deve essere compilato on-line, stampato, sottoscritto, deve essere apposta la marca da bollo da Euro 16, e deve essere spedito tramite raccomandata con ricevuta di ritorno all'indirizzo del MEF indicato nel paragrafo 5.2.1, allegando altresì la seguente documentazione:

- attestato concernente l'abilitazione all'esercizio della revisione legale in un Paese terzo, rilasciato dall'Autorità competente di quel Paese, legalizzato o apostillato secondo la normativa vigente;
- copia del documento di identità.

Nella compilazione del Modulo RL-11 dovranno essere indicati i dati sulla disposizione del pagamento per il versamento del contributo fisso, pari ad Euro 100,00.

3.2.3. Domanda di iscrizione delle persone giuridiche

L'iscrizione delle persone giuridiche avviene tramite la compilazione del Modulo RL-02 reperibile sul sito <http://www.revisionelegale.mef.gov.it>, sezione modulistica, Modulo predisposto in conformità delle disposizione di cui all'articolo 4 del Decreto n. 144/2012. La modalità di accesso a tale modulo è analoga a quella prevista per l'iscrizione delle persone fisiche, Modulo RL-01, per la cui analisi si rinvia al paragrafo 5.2.1. La compilazione del Modulo RL-02 prevede che il rappresentante legale della società di revisione comunichi i dati nonché i recapiti della società di revisione, allegando la documentazione richiesta.

Nel seguito sono esposte alcune considerazioni in merito:

(i) alla rete di appartenenza (la cui definizione viene fornita dal D.Lgs. n. 39/2010 articolo 1, comma 1, lett. l), argomento che riguarda anche i revisori persone fisiche. L'articolo 3, lett. m), del Decreto n. 144/2012, per le persone fisiche, e l'articolo 4, lett. j), per le persone giuridiche, dispongono, infatti, che nel modulo di iscrizione debba essere indicata la rete di appartenenza;

(ii) all'elenco di cui alla lett. e), articolo 4 del Decreto n. 144/2012;

(iii) all'elenco di cui alla lett. g), articolo 4 del Decreto n. 144/2012.

Allo stato attuale, non è stato ancora emesso il regolamento attuativo di cui all'articolo 10, comma 13 del D.Lgs. n. 39/2010, in base al quale *“Con regolamento, il Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, definisce l'estensione della rete e dà attuazione alle misure di esecuzione adottate dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 4, della direttiva 2006/43/CE”*. In assenza di tale regolamento attuativo, permangono alcuni dubbi applicativi proprio sull'estensione della rete. In particolare, le persone giuridiche, sono tenute ad indicare i nomi e gli indirizzi *“di tutte le altre società appartenenti alla rete e delle affiliate, ovvero, in alternativa, l'indicazione del sito internet o altro luogo gestito dalla rete e destinato a raccogliere e rendere accessibili al pubblico tali informazioni”*. Dalla lettura del testo normativo, non è chiaro se debbano essere inserite tutte le filiali, italiane e/o estere, della società di revisione o soltanto le società affiliate oppure se sia sufficiente indicare il sito internet della società di revisione, dal quale si possano ottenere informazioni sull'intero network della società di revisione medesima. La

soluzione preferibile, in assenza di chiarimenti ministeriali, sembrerebbe quest'ultima, ovvero indicare il solo sito internet del network di appartenenza: se così non fosse, la società di revisione italiana si troverebbe nella situazione di dover aggiornare continuamente le informazioni relative alle società affiliate o filiali all'estero.

Una volta che il Modulo RL-02 è stato debitamente compilato, deve essere allegato, tra le altre cose e ai sensi dell'articolo 4, lett. e), del Decreto n. 144/2012, l'elenco dei revisori legali soci o amministratori della società di revisione o degli altri revisori legali *“che svolgono attività di revisione legale presso la società, nonché di coloro che rappresentano la società nella revisione legale, con l'indicazione di eventuali provvedimenti in essere, assunti ai sensi degli articoli 24, comma 1, lettere b) e d) e 26, comma 1, lettere c) e d), del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39”*. In tale elenco, dovranno essere riportati i nominativi

- dei revisori legali che svolgono attività di revisione in via esclusiva nei confronti della società di revisione stessa;
- di tutti i revisori legali che rappresentano la società di revisione nell'ambito dell'attività di revisione prevista dallo statuto,
- dei revisori legali che hanno la rappresentanza della società in base ad apposite deleghe o procure.

Benché non previsto dalla normativa né dal Modulo RL-02, in tale elenco andrebbe riportata anche la carica assunta dal revisore legale nella società di revisione: a titolo esemplificativo, risulterebbe preferibile indicare se il revisore legale è socio, o amministratore oppure se rappresentante della società di revisione in virtù di una delega oppure, infine, se è un semplice collaboratore.

In caso di costituzione di una nuova società di revisione e in caso di contemporanea nuova registrazione del revisore legale che svolge *“attività di revisione legale presso la società”*, vi dovrà essere, da parte del revisore persona fisica, la comunicazione in base al Modulo RL-01 e, da parte della società di revisione, la comunicazione in base al Modulo RL-02: sarà, pertanto, necessario verificare che vi sia uniformità tra le comunicazioni. Nel caso in cui il revisore che svolge *“attività di revisione legale presso la società”* sia già iscritto al Registro dei revisori, il revisore non dovrà presentare il Modulo RL-01, ma dovrà accedere alla propria area riservata e, se ne ricorrono i presupposti, aggiornare il contenuto informativo del Registro, in base alle modalità esposte nel seguito.

In base alla lettera g) del citato articolo 4 del Decreto n. 144/2012, e come disposto dal Modulo RL-02, dovrà essere indicato anche l'elenco dei soci *“diversi da quelli di cui alla lettera e), con l'indicazione di ogni*

eventuale iscrizione 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 dei numeri di iscrizione e delle autorità competenti alla tenuta degli albi o registri medesimi". In tale elenco, andranno inseriti i nominativi dei revisori che non sono iscritti all'albo, tra i quali andranno inseriti i revisori abilitati in altri Stati membri o in Paesi terzi.

Il costo per l'iscrizione è di 50 Euro per le spese fisse di segreteria.

3.3. Modalità di presentazione delle domande di iscrizione e indirizzo PEC

Il Modulo RL-01, il Modulo RL-02 ed il Modulo RL-11, una volta debitamente compilati on-line, devono essere salvati in locale, stampati, apposta la marca da bollo da Euro 16 ed infine spediti tramite raccomandata A/R, allegando copia del documento di identità del revisore persona fisica (o del rappresentante legale firmatario in caso di persona giuridica) all'indirizzo del Ministero dell'Economia delle Finanze (MEF): *Ministero dell'Economia e delle Finanze – Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali – Via di Villa Ada, 55 – 00199 ROMA.*

I commi 3 degli articoli 5 e 6 del Decreto n. 144/2012 dispongono che i Modelli possono essere inviati anche tramite modalità telematiche, tra cui in teoria anche i moduli sopra indicati. Il comma 2, articolo 1, della **determina** del Ragioniere generale dello Stato prevede, tuttavia, che *“Le istanze che prevedono l'assolvimento del bollo, in attesa dell'introduzione delle modalità e degli strumenti che consentano di gestirne il pagamento in modo virtuale o telematico, sono trasmesse a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento”*. I Moduli RL-01, RL-02 e RL-11, richiedendo l'apposizione della marca da bollo, possono essere inviati solo tramite modalità cartacea. Medesimo discorso deve essere esteso, al momento, a tutti gli altri Moduli che prevedono l'assolvimento del bollo.

Tutte le altre comunicazioni, che non prevedono il bollo, devono essere effettuate tramite modalità telematica, anche attraverso l'indirizzo di Posta Elettronica Certificata (PEC). In considerazione di tale modalità di trasmissione dei dati, il possesso della PEC è necessario per procedere all'iscrizione presso il Registro dei revisori. A tal proposito, il MEF ha specificato nella sezione *“Frequently Asked Questions (FAQ): Posta Certificata”* che tutti *“coloro che intendono iscriversi nel registro devono [già] avere in dotazione una casella PEC”*. Dovranno dotarsi di indirizzo PEC sia le persone giuridiche sia le persone fisiche.

3.4. Esame delle domande e iscrizione

Come previsto dall'articolo 8, comma 1, del Decreto n. 144/2012, *“le domande per l'iscrizione nel Registro dei revisori legali sono esaminate entro 4 mesi dalla ricezione”*. Nell'arco di tali quattro mesi, il MEF dovrà attuare gli accertamenti in merito alle persone fisiche o giuridiche che hanno presentato domanda di iscrizione. In base all'articolo 5, ultimo comma, del Decreto n. 144/2012, il MEF, una volta che ha ricevuto la domanda di iscrizione delle persone fisiche, *“compie, ai sensi della normativa vigente, accertamenti nei confronti delle persone fisiche in ordine al possesso dei requisiti richiesti per l'iscrizione al Registro, acquisendo, tra l'altro, il certificato del casellario giudiziale, il certificato dei carichi pendenti ed il certificato relativo alla sottoposizione a misura di prevenzione”*.

Analoga disposizione viene prevista dall'ultimo comma dell'articolo 6 del citato Decreto n. 144/2012, per la verifica delle domande presentate dalle persone giuridiche, ancorché la verifica sia relativa agli amministratori e ai componenti del consiglio di gestione.

Si noti che il MEF è tenuto ad esaminare la domanda entro 4 mesi e non a rispondere entro tale periodo di tempo, sebbene tale termine possa essere implicitamente esteso anche alla risposta.

Il MEF, nell'ipotesi in cui accerti l'insussistenza anche parziale dei requisiti per l'iscrizione, *“ne dà comunicazione al richiedente secondo le modalità consentite dalla normativa vigente, assegnandogli un termine non superiore a 30 giorni per sanare le carenze. Dalla data di invio della richiesta di integrazione e fino alla data di ricezione di tali elementi, il termine previsto al comma 1 per il compimento dell'istruttoria è sospeso”*. Nell'ipotesi in cui il revisore non fornisca la documentazione e/o informazioni richieste entro i termini di 30 giorni, il MEF dispone il diniego all'iscrizione con provvedimento motivato.

L'iscrizione al Registro dei revisori decorre dalla data di pubblicazione del provvedimento di iscrizione del revisore o della società di revisione e il MEF avrà cura di informare il revisore.

3.5. Prima formazione del Registro e procedura di accreditamento

Le procedure analizzate nei paragrafi precedenti, come stabilito dall'articolo 17 del citato Decreto n. 145/2012, non devono essere espletate dai revisori che risultino già iscritti nel Registro dei revisori legali

alla data del 13 settembre 2012, giorno in cui è entrato in vigore tale Decreto.

Tutti i revisori iscritti nel precedente Registro dei revisori contabili sono già transitati di diritto nel nuovo Registro e non devono procedere né ad una nuova iscrizione, né al versamento di alcun contributo, ma sono tenuti a verificare la correttezza delle informazioni personali presenti, procedendo all'aggiornamento delle stesse, e ad inserire gli eventuali incarichi di revisione legale assunti. In sede di prima formazione del Registro è necessario indicare solo gli incarichi in corso.

Il termine per poter effettuare tali operazioni è stato fissato in 90 giorni dalla data di pubblicazione della determina emessa ai sensi dell'articolo 17 del Decreto n. 145/2012, ovvero entro il 23 settembre 2013. La Ragioneria Generale dello Stato ha chiarito che il termine del 23 settembre 2013 è stato fissato allo scopo di assicurare una ordinata organizzazione del Registro dei revisori legali nella sua fase di impianto, perseguendo lo scopo anche della bonifica dei numerosi codici fiscali o dei dati anagrafici errati presenti in banca dati. A ridosso della scadenza, tuttavia, si è verificato un congestionamento nell'accesso ai servizi che ha reso impossibile effettuare le debite comunicazioni: per tale ragione, la Ragioneria Generale dello Stato ha previsto, mediante comunicato del 17 settembre 2013, che i "vecchi" revisori possono aggiornare i propri dati anche dopo il 23 settembre 2013, senza incorrere nelle sanzioni amministrative previste dal citato articolo 17, comma 4, del Decreto n. 145/2012 (sanzioni da 1.000 Euro a 150.000 Euro). La Ragioneria Generale dello Stato non ha stabilito, tuttavia, l'ulteriore termine entro il quale è possibile aggiornare il proprio contenuto informativo senza incorrere nelle suddette sanzioni.

A tal proposito si segnala che la Ragioneria Generale dello Stato, mediante comunicato del 2 ottobre 2013, ha reso noti alcuni dati relativi alla fase di prima formazione del Registro dei revisori legali conclusasi il 23 settembre 2013. *“L'adempimento, previsto dall'art. 17 D.M. n. 145 del 20 giugno 2012, ha interessato una platea potenziale di n. 151.664 Revisori persone fisiche e n. 455 Società di revisione iscritte al Registro dei revisori legali... Alla data del 23 settembre risultano accreditati rispettivamente 76.686 revisori individuali e 291 società di revisione legale, con una media di 855 accreditamenti giornalieri ed un picco di richieste prevalentemente concentrato nelle ultime settimane, in prossimità della scadenza del termine. Risultano, inoltre, alla data odierna, circa 3.700 revisori e 106 società che hanno ricevuto i codici di accesso completi (pin1 e pin2), ma non risultano aver eseguito il primo accesso.”*

Nell'ipotesi in cui il revisore già iscritto alla data del 13 settembre 2012 non abbia proceduto ad alcuna comunicazione, il revisore stesso sarà in ogni caso iscritto nell'elenco dei revisori attivi. Si ricorda che i "vecchi" revisori, ancorché non abbiano assunto cariche, sono iscritti nel Registro dei revisori attivi e permangono in tale Registro per tre anni a decorrere dal 23 settembre 2013.

La modalità di accreditamento presso il sito del MEF per i "vecchi" revisori sono disposte dalla **determina** pubblica nel mese di giugno 2013 dalla Ragioneria Generale dello Stato e sono meglio esplicitate nella Guida Operativa. Tale Guida definisce le procedure di accreditamento, di accesso all'area riservata e la procedura di aggiornamento del contenuto informativo, in merito al quale si rinvia al paragrafo successivo.

3.6. Contenuto informativo

Il contenuto informativo del Registro viene stabilito dal Decreto n. 145/2012, articolo 10, per le persone fisiche, e articolo 12, per le società.

In sede di prima formazione del Registro, il MEF con la circolare n. 34/2013 ha chiarito che *"è importante verificare la correttezza dei dati anagrafici (in particolare il codice fiscale e l'indirizzo) e procedere, in caso di variazioni, al tempestivo aggiornamento"*.

Merita un approfondimento l'indicazione degli Incarichi in Enti di Interesse Pubblico. Ai fini del contenuto informativo, è necessario indicare la sola sussistenza di incarichi di revisione presso Enti di Interesse Pubblico e non anche l'elenco degli stessi: l'obiettivo è quello di comprendere se il revisore è soggetto alla vigilanza della Consob o del MEF, dalla lettura del contenuto informativo. Gli incarichi assunti in Enti di Interesse Pubblico dovranno essere comunicati dal revisore, in base agli articolo 11 e 13 del decreto n. 145/2012.

3.7. Comunicazione di informazioni strumentali

3.7.1. Oggetto della comunicazione

Il Decreto n. 145/2012 negli articoli 11 e 13, rispettivamente per le persone fisiche e per le società, definisce l'oggetto della comunicazione da parte dei revisori (comma 1 degli articoli 11 e 13) nonché le relative variazioni (comma 2 degli articoli 11 e 13).

In merito all'oggetto delle comunicazioni, dovranno essere indicate le seguenti informazioni:

- il recapito telefonico e l'indirizzo di posta elettronica certificata;
- gli incarichi di revisione legale in essere, con specifica indicazione di quelli svolti presso enti di interesse pubblico, la durata degli stessi ed i relativi corrispettivi pattuiti. Le società dovranno indicare per ciascun incarico il responsabile della revisione.

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 1), lett. m), del D.Lgs n. 39/2010, la circolare n. 34/2013 emessa dal MEF ha chiarito che gli incarichi da comunicare al Registro sono relativi alla *“revisione dei conti annuali o dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del presente Decreto [ovvero il D.Lgs. n. 39/2010] o nel caso in cui sia effettuato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE vigenti in tale Stato membro”*. La circolare prosegue indicando che *“sono soggetti all'obbligo di comunicazione tutti gli incarichi di revisione legale assunti presso soggetti per i quali è previsto, in base al Codice Civile o altra disposizione normativa, che i conti annuali e consolidati siano sottoposti al controllo legale di un professionista iscritto in un apposito registro”*. Non devono essere comunicati al MEF gli incarichi nei collegi sindacali di società che non prevedano lo svolgimento della funzione di revisione legale né debbono essere comunicate le attività consistenti nel rilascio di pareri, attestazioni e perizie. Il MEF, con la circolare n. 34/2013, ha chiarito che devono essere comunicati anche gli incarichi assunti in qualità di componente supplente dell'organo controllo, nell'ipotesi in cui l'organo di controllo sia incaricato di svolgere la funzione di revisione legale. L'attività di revisione, esercitata al di fuori della revisione legale svolta nei confronti delle società di capitali, generalmente non è da considerarsi quale attività di revisione legale, fatta salva una verifica caso per caso delle specifiche previsioni di legge o statutarie che regolano l'attività di controllo contabile dei bilanci.

3.7.2. Durata e corrispettivo pattuito per l'incarico

Gli articoli 11 e 13 del Decreto n. 145/2012 stabiliscono che debbano essere inseriti per ogni incarico la durata e il corrispettivo pattuito.

In merito alla durata, la circolare n. 34/2013 del MEF chiarisce che deve essere indicato *“sia la data di inizio incarico sia la data di scadenza (individuata in via presuntiva nella data di fine esercizio finanziario oggetto di revisione) avendo cura di comunicare tempestivamente la data*

di effettiva cessazione dell'incarico medesimo". Si consideri il seguente esempio: un revisore persona fisica viene nominato sindaco effettivo di una SRL con funzione di revisione legale per il triennio 2013-2015, con esercizio coincidente con l'anno solare, e la nomina è avvenuta in data 30 aprile 2013. In tale caso, sarà necessario indicare come data di inizio il 1 gennaio 2013 (benché la nomina effettiva sia il 30 aprile 2013) e indicare come data di scadenza il 31 dicembre 2015. In caso di cessazione nel mese di aprile 2016, ad esempio, dovrà essere successivamente indicata la data di effettiva cessazione.

In merito ai corrispettivi pattuiti, come chiarito dalla circolare n. 34/2013, dovranno essere indicati i compensi lordi ed in ragione d'anno e riferiti alla sola attività di revisione (e non anche riferibili all'eventuale attività di componente del collegio sindacale).

Qualora in sede di nomina del Collegio Sindacale sia stato pattuito un corrispettivo omnicomprensivo per l'attività di Sindaco con anche incarico di funzione di revisione legale, sarà necessario scorporare il compenso per la funzione di revisione e indicare esclusivamente tale ultimo importo. Tale compenso per la funzione di revisore legale dovrebbe anche essere indicato anche in Nota integrativa ex art. 2427, comma 1, n. 16-*bis* c.c.

Nell'ipotesi in cui il corrispettivo pattuito venga modificato, il revisore persona fisica o giuridica è tenuto ad effettuare la relativa comunicazione al MEF, ai sensi di quanto previsto dal Decreto n. 145, articolo 13, comma 2.

Devono essere indicati anche gli incarichi quale sindaco supplente, ancorché tali incarichi generalmente non sono remunerati. In tale caso, si ritiene possibile indicare nella sezione "gestione incarichi" che l'importo pattuito è pari ad Euro 0.

3.7.3. Informazioni strumentali relativi agli incarichi

L'aggiornamento dei dati strumentali può essere effettuato solo tramite accesso all'Area riservata del sito <https://www.revisionelegale.mef.gov.it>, anche con l'ausilio della Guida Operativa.

Nel seguito sono analizzati alcuni approfondimenti relativi al caso di incarichi assunti da società.

Come già indicato in precedenza, l'articolo 13, comma 1, lett. b), del Decreto n. 145/2012 prevede che le società di revisione debbano comunicare *"gli incarichi di revisione legale in essere, con specifica indicazione di quelli svolti presso enti di interesse pubblico, la durata degli*

stessi ed i relativi corrispettivi pattuiti, nonché, per ciascun incarico, il responsabile della revisione". Il revisore persona fisica "*responsabile della revisione*", tuttavia, non deve procedere ad alcuna comunicazione al MEF, in quanto l'incarico è stato assunto dalla società di revisione.

Nell'ipotesi in cui il revisore persona fisica che collabori con una società di revisione (in qualità di socio, dipendente, amministratore o altro) assuma *direttamente* un incarico di revisione, tale incarico dovrà essere comunicato a cura del revisore al Registro dei revisori legali.

Infine, la società di revisione non è tenuta a comunicare anche i membri del team di lavoro con riferimento a ciascun incarico, in quanto è prevista la sola comunicazione del responsabile dell'attività di revisione (cfr. ASSIREVI – quaderno n. 9/2013).

3.7.4. Variazione degli incarichi di revisione e termini di presentazione delle comunicazioni

Gli articoli 11 e 13, secondo comma, del Decreto n. 145/2012, dispongono che i revisori si impegnano a comunicare al MEF "*qualsiasi variazione relativa agli incarichi di revisione, segnalando in particolare*

a) l'assunzione di nuovi incarichi di revisione legale, anche in qualità di componente di un collegio sindacale incaricato della revisione legale, nonché qualsiasi rinnovo degli stessi;

b) la cessazione degli incarichi in corso per la scadenza naturale dell'incarico o per effetto di dimissioni, revoca o risoluzione consensuale".

In virtù di tale disposizione normativa, il revisore è tenuto ad comunicare qualsiasi variazione relativa agli incarichi assunti, quali la variazione del compenso pattuito, come indicato in precedenza, o anche la variazione della denominazione sociale della società revisionata.

L'articolo 16, comma 2, del Decreto n. 145/2012 stabilisce che il termine per effettuare la comunicazione delle variazioni va effettuato entro 30 giorni dalla data in cui la variazione si è verificata. Si noti che tale termine deve essere inteso per tutte le comunicazioni da effettuare (quindi anche le comunicazioni relative alla variazione del contenuto informativo, quale, ad esempio, la variazione dell'indirizzo).

Nel caso di mancato rispetto del termine di 30 giorni o di mancata comunicazione, il revisore è passibile delle sanzioni di cui all'articolo 24 del D.Lgs. n. 39/2010.

Il termine di 30 giorni è da intendersi per giorni di calendario e non per giorni lavorativi.

ASSIREVI (nel quaderno n. 9/2013), intervenuta sul tema, ritiene che sia possibile procedere ad una comunicazione riepilogativa verificatesi nel corso del mese in un'unica soluzione entro la fine del mese stesso.

3.7.5. Sezione attivi/inattivi

Nella fase di “prima formazione” del Registro, il revisore può comunicare direttamente l'opzione per l'iscrizione nella sezione inattivi, purché non abbia in corso, né svolga presso società di revisione, incarichi di revisione legale. In tale caso sarà necessario accedere nella “gestione Incarichi e/o scelta della sezione del Registro” presente nell'Area Riservata del sito internet della Revisione legale e esercitare la relativa comunicazione.

Si segnala che il transito alla sezione Inattivi non consente al revisore di svolgere incarichi di revisione legale né di certificare in qualità di **dominus** lo svolgimento di un periodo di tirocinio presso il proprio studio da parte di aspiranti revisori legali.

Terminata la fase di prima formazione del Registro, il transito alla Sezione Inattivi potrà avvenire solo tramite presentazione del Modulo RL-99. Tale modulo richiede l'apposizione della marca da bollo e, pertanto, come già indicato in precedenza, potrà essere inviato solo tramite raccomandata con ricevuta di ritorno all'indirizzo del MEF in base alle modalità già espresse con riferimento al Modulo RL-01.

In merito alla disciplina dei revisori inattivi, si rinvia al relativo capitolo.

3.8. Cancellazione del revisore dal Registro dei revisori

La cancellazione del revisore persona fisica o società di capitali viene disciplinata dall'articolo 10 del Decreto n. 144/2012.

La cancellazione dal Registro può avvenire in base a quattro diverse casistiche nel seguito esposte:

- attuazione delle fattispecie sanzionatorie di cancellazione previste dall'articolo 24 all'articolo 32 del D.Lgs. n. 39/2010;
- cancellazione volontaria;
- perdita delle condizioni o dei requisiti previsti per l'iscrizione al Registro dei revisori legali, o nel caso in cui l'interessato abbia ottenuto la predetta iscrizione attraverso false dichiarazioni o attestazioni mendaci;
- morte o interdizione legale del revisore, ovvero nei casi di estinzione della società di revisione.

Il comma 2 dell'articolo 10 dispone che le prime tre ipotesi sono disposte con apposito decreto emesso dal MEF, mentre l'ultima è disposta d'ufficio. Dalla lettura del testo normativo, emerge che in caso di decesso sia il MEF che disponga (autonomamente) d'ufficio la cancellazione. Si segnala, tuttavia, che, benché non previsto dalla norma, è possibile comunicare il decesso del revisore attraverso la compilazione del Modulo RL-93 disponibile presso il sito internet <http://www.revisionelegale.mef.gov.it>, sezione modulistica. In merito nella sezione "domande e risposte (FAQ)", il MEF ha chiarito che *"In caso di decesso del revisore iscritto nel Registro dei revisori legali, la società di revisione presso la quale il revisore deceduto svolgeva la propria attività o qualsiasi altra persona che abbia avuto notizia del decesso può darne comunicazione compilando il modulo on-line RL-93. Il modulo compilato on-line, salvato in locale e poi stampato, deve essere sottoscritto e trasmesso a mezzo raccomandata A/R, a cura del dichiarante"* all'indirizzo del MEF indicato in precedenza. La comunicazione di decesso del revisore deve contenere, in allegato, la copia del documento di identità del dichiarante e non deve presentare correzioni o abrasioni manuali. Verificata la veridicità della dichiarazione contenuta nella comunicazione, il revisore deceduto viene cancellato dal Registro dei revisori legali.

La cancellazione volontaria avviene attraverso la compilazione del Modulo RL-91, per i revisori persone fisiche, e Modulo RL-92, per le società di revisione: tali moduli, una volta compilati e dopo l'apposizione della marca da bollo da Euro 16 nonché allegando la documentazione ivi richiesta, devono essere spediti tramite raccomandata con ricevuta di ritorno all'indirizzo del MEF.

Nell'ipotesi di cancellazione volontaria, il revisore legale o la società di revisione può presentare una nuova istanza di iscrizione al Registro, qualora ne ricorrano i presupposti per l'iscrizione, e possono assumere nuovi incarichi, dopo aver preso parte al corso di formazione ed aggiornamento previsti dall'articolo 8 o nel caso in cui abbia preso parte volontariamente a programmi di aggiornamento professionale.

In base al comma 5 dell'articolo 10, il MEF *"dà notizia alla Consob dell'avvenuta cancellazione dal Registro dei revisori e delle società di revisione legale abilitati o iscritti presso altri Stati appartenenti all'Unione Europea, al fine di consentire gli adempimenti previsti dall'articolo 33, comma 5, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39"*.

4. IL TIROCINIO

4.1. Premessa

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF), in data 25 giugno 2012, ha emesso il decreto ministeriale n. 146, contenente il regolamento riguardante il tirocinio per l'esercizio dell'attività di revisione legale (il "Decreto 146"), in applicazione dell'articolo 3 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, ("Decreto 39/10") concernente l'attuazione della Direttiva 2006/43/CE relativa alla revisione legale dei conti annuali e consolidati.

Il regolamento, pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 29 agosto 2012, è entrato in vigore in data 13 settembre 2012. Nel presente capitolo verranno trattati: l'iscrizione nel Registro del tirocinio, le modalità di svolgimento del tirocinio, il completamento dello stesso e la cancellazione dal Registro del tirocinio previste nel Decreto 146.

4.2. Il Registro del tirocinio

Il tirocinio è un periodo *"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"*⁽⁶⁾.

Ancorché il Decreto 39/10 all'articolo 3, comma 1, stabilisca che il tirocinio *"ha durata almeno triennale"*, il Decreto 146 ha stabilito che la

⁽⁵⁾ A cura di Cristina Quarleri, Componente Commissione Controllo Societario ODCEC Milano.

⁽⁶⁾ Cfr. articolo 3, comma 1 del Decreto Legislativo n. 39/2010.

durata dello stesso debba essere di tre anni a decorrere dalla data di iscrizione nel relativo Registro (nel seguito il “Registro del tirocinio”).

Il Registro del tirocinio è istituito presso il Ministero dell’Economia e delle Finanze e sono in esso riportati per ciascun tirocinante:

- a) il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita;
- b) il recapito indicato per l’invio delle comunicazioni concernenti il tirocinio;
- c) la data di inizio del tirocinio;
- d) il revisore legale o la società di revisione legale presso cui si svolge il tirocinio;
- e) i trasferimenti, le sospensioni ed ogni altro fatto modificativo concernente lo svolgimento del tirocinio.

Le informazioni presenti nel Registro del tirocinio sono accessibili liberamente e gratuitamente dal sito del Ministero dell’Economia e delle Finanze <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/>.

4.3. Modalità di presentazione delle domande di iscrizione al Registro del tirocinio e indirizzo PEC

L’iscrizione nel Registro del tirocinio viene effettuata mediante il Modulo on-line TR-01, reperibile sul sito <http://www.revisionelegale.mef.gov.it>, alla sezione modulistica. Al momento dell’iscrizione, il tirocinante deve provvedere al versamento di un contributo in misura fissa, attualmente determinato in € 50,00, da effettuarsi mediante bonifico ordinario sul conto corrente postale indicato sul sito del MEF con causale *“iscrizione nel Registro del tirocinio”*.

La compilazione del modulo di iscrizione al Registro del tirocinio va effettuata online ed è necessario indicare, oltre agli estremi del pagamento del contributo obbligatorio, il codice fiscale del tirocinante ed un indirizzo di posta elettronica certificata (PEC)⁷⁾. Si noti che qualora venga indicata *“una casella di posta ordinaria al posto di una casella PEC le eventuali*

⁷⁾ Ancorché il Decreto 146 non richieda tassativamente l’indicazione di un indirizzo di posta elettronica certificata, il modulo on-line presente sul sito del MEF richiede esplicitamente l’indicazione di un indirizzo PEC. A conferma della necessità di utilizzo della PEC, si faccia riferimento alle FAQ presenti sul sito del MEF al seguente indirizzo <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/FAQ/FaqPec/>.

comunicazioni scambiate sarebbero carenti riguardo la ricevuta di consegna e pertanto non ritenute valide ai fini amministrativi^{)}.*

Nella domanda, il tirocinante deve dichiarare⁹⁾ quanto segue:

- il cognome, il nome, il luogo e la data di nascita ed il codice fiscale;
- la residenza e, se all'estero, il domicilio in Italia;
- l'attività esercitata e, se dipendente pubblico, l'amministrazione o ente di appartenenza;
- il recapito, anche elettronico, presso il quale devono essere inviate tutte le comunicazioni relative ai provvedimenti concernenti il tirocinio;
- l'indicazione del nome e del numero d'iscrizione nel Registro del soggetto presso il quale svolge il tirocinio;
- di aver provveduto al versamento del contributo di iscrizione di cui all'articolo 9 del presente regolamento, indicando gli estremi identificativi della transazione, necessari per identificare in maniera univoca l'avvenuto pagamento.

Infine, la domanda deve includere la dichiarazione circa il possesso dei requisiti di onorabilità e del titolo di studio previsti dal decreto del MEF n. 145, in applicazione dell'articolo 2, commi 2, 3, 4 e 7 e articolo 7, comma 7, del D.Lgs. 39/2010, oggetto di trattazione in un apposito capitolo del presente quaderno.

La domanda di iscrizione, conforme alle prescrizioni di legge in materia di bollo e debitamente sottoscritta, deve essere trasmessa a mezzo raccomandata A/R al seguente indirizzo:

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali
Via di Villa Ada, 55
00199 Roma

e accompagnata dai seguenti allegati:

- la dichiarazione di assenso e capacità di assicurare la formazione pratica, conforme alle prescrizioni di legge in materia di bollo, del **dominus**;

⁸⁾ Cfr. FAQ 3 presente sul sito del MEF al seguente indirizzo <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/FAQ/FaqPec/>.

⁹⁾ Anche ai sensi dell'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

- copia, anche per immagine su supporto informatico, del documento d'identità del revisore legale o di un soggetto munito di legale rappresentanza della società di revisione;
- copia, anche per immagine su supporto informatico, del documento d'identità del richiedente.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ragioneria generale dello Stato, provvede con decreto dell'Ispettore Generale dell'Ispettorato generale di finanza entro il termine di 90 giorni dalla data di ricevimento della domanda, all'iscrizione del tirocinante nel Registro del tirocinio.

Il tirocinio decorre dalla data di ricezione della domanda di iscrizione nel Registro.

È chiaramente indicato sul sito della Ragioneria Generale dello Stato che “l'attuale quadro normativo non consente al tirocinante di avvalersi ulteriormente del periodo di tirocinio “pregresso”, svolto cioè antecedentemente alla data di presentazione della domanda di iscrizione”.

4.4. Obblighi degli iscritti al Registro del tirocinio

Il Decreto prevede un serie di obblighi che gli iscritti al Registro del tirocinio sono tenuti ad osservare.

Il tirocinante deve infatti comunicare al MEF, entro il termine di 15 giorni dall'avvenuta modifica, le variazioni delle informazioni ad esso relative e nel seguito riportate:

- la variazione dei propri dati anagrafici, di residenza o domicilio;
- la cessazione del tirocinio presso il revisore legale o la società di revisione legale precedentemente indicati, anche per il verificarsi di eventi che rendano impossibile la prosecuzione del rapporto con riferimento al soggetto presso cui il tirocinio si sta svolgendo;
- l'indicazione delle generalità e del numero d'iscrizione nel Registro dei revisori del nuovo soggetto presso il quale si svolge il tirocinio;
- le eventuali cause di sospensione del tirocinio come meglio nel seguito indicate.

Tali variazioni vanno comunicate attraverso la compilazione, direttamente sul web, dell'apposito modulo on-line TR-09. Per convalidare le variazioni, il modulo compilato on-line, salvato in locale e poi stampato, deve essere sottoscritto e trasmesso a mezzo raccomandata A/R, a cura del richiedente, al seguente indirizzo:

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali

Via di Villa Ada, 55
00199 Roma

Alla comunicazione di variazione, che non deve presentare correzioni o abrasioni manuali, deve allegarsi copia del documento di identità del richiedente.

Il tirocinante ha altresì l'obbligo del segreto e della riservatezza con riferimento ai fatti appresi e connessi ai compiti di revisione derivanti dal suo rapporto di tirocinio.

4.5. Disciplina del tirocinio

Come indicato precedentemente, il tirocinio ha durata di tre anni e decorre dalla data di ricezione della domanda di iscrizione nel registro.

La finalità del tirocinio è quella di consentire al tirocinante di acquisire la capacità di concreta applicazione delle conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale. Pertanto il tirocinio deve essere svolto con assiduità, diligenza e riservatezza, e deve consistere nell'esercizio delle attività proprie della funzione di revisore legale e nell'approfondimento teorico-pratico delle materie oggetto dell'esame per l'iscrizione al Registro dei revisori legali (elencate all'articolo 4 comma 2 del Decreto 39/10, cui si fa rinvio).

Il tirocinio deve consentire l'acquisizione di competenze tecniche funzionali e professionali, presupposto per fornire le prestazioni necessarie all'esercizio della revisione legale, nonché assolto nel rispetto delle leggi e dei regolamenti, eseguendo le attività assegnate dal revisore legale o dalla società di revisione legale presso cui viene svolto.

Il tirocinio deve essere effettuato presso un **dominus** sia esso revisore legale o società di revisione legale, iscritti nel Registro nell'elenco dei revisori attivi, che abbiano capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante.

I dipendenti dello Stato e degli enti pubblici possono svolgere il tirocinio presso un dipendente pubblico abilitato alla revisione legale iscritto nel Registro nell'elenco dei revisori attivi. Il dipendente pubblico può appartenere ad un'amministrazione diversa da quello da cui dipende il tirocinante. Eventuali oneri per lo svolgimento dell'attività sono a carico del tirocinante.

Il **dominus** deve consentire al tirocinante di frequentare i corsi di formazione funzionali al tirocinio stesso.

Entro sessanta giorni dal termine di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante deve redigere 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, come previsto dall'articolo 3, comma 4, del Decreto 39/10.

La relazione deve essere redatta mediante compilazione del modulo TR-04 disponibile online (<http://www.revisionelegale.mef.gov.it/>). Al fine di poter scaricare in locale il modulo per la successiva compilazione, è necessario inserire il codice fiscale del tirocinante e la PEC utilizzata al momento dell'iscrizione al Registro del tirocinio. Terminata la fase di compilazione, la relazione deve essere stampata e sottoposta a conferma, tramite dichiarazione sottoscritta, del revisore legale o di un soggetto munito di legale rappresentanza della società presso cui è stato svolto il tirocinio.

La dichiarazione non deve presentare alcun tipo di abrasione o correzione manuale.

La relazione deve essere trasmessa a cura del tirocinante a mezzo di raccomandata A/R alla Commissione istituita ai sensi dell'articolo 42 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 al seguente indirizzo:

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali
Via di Villa Ada, 55
00199 Roma

accompagnata dai seguenti allegati:

- copia del documento di identità del richiedente;
- copia del documento di identità del revisore legale o di un soggetto munito della legale rappresentanza della società di revisione legale.

L'articolo 11 comma 5 del decreto ministeriale n. 146 prevede, in caso di morte o altra causa di forza maggiore, qualora non sia possibile la sottoscrizione del revisore legale presso il quale è svolto il tirocinio, che la relazione annuale trasmessa alla Commissione centrale riporti tale circostanza.

Nel caso in cui il tirocinante non presenti la relazione annuale nel termine di centoventi giorni successivi allo scadere di ciascun anno, il tirocinio è automaticamente sospeso per un periodo massimo di due anni. Se, nei due anni, il tirocinante presenta la prescritta relazione annuale, il tirocinio riprende dalla data di presentazione della relazione. Nel caso in cui non venga presentata nei due anni alcuna relazione, il tirocinante è

cancellato dal registro ed il tirocinio fino a quel momento svolto rimane privo di effetti.

La relazione deve essere presentata anche in occasione del trasferimento del tirocinante presso altro revisore legale o altra società di revisione legale come di seguito illustrato.

4.6. Completamento del tirocinio presso altro revisore legale o società di revisione legale

Il Decreto 39/2010 all'articolo 3, comma 5, prevede la possibilità di completamento del periodo di tirocinio presso un revisore legale o società di revisione legale diversa da quella registrata al momento dell'iscrizione al Registro del tirocinio.

Il tirocinante che intende proseguire il tirocinio presso altro revisore, ne dà comunicazione entro 15 giorni, attraverso la compilazione del modulo TR-10 disponibile online al sito del MEF <http://www.revisione-legale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/registroTirocinio/completPressoRevisore/>. Per poter scaricare in locale il modulo, per la relativa compilazione, è necessario inserire il codice fiscale del tirocinante e la PEC utilizzata al momento dell'iscrizione al Registro del tirocinio. Il modulo debitamente compilato deve essere trasmesso a cura del tirocinante, senza abrasioni o correzioni manuali, a mezzo di raccomandata A/R al seguente indirizzo:

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali
Via di Villa Ada, 55
00199 Roma

Alla domanda così redatta dovranno essere allegati:

- copia del documento di identità del tirocinante;
- l'attestazione di avvenuta cessazione, rilasciata dal soggetto presso il quale il tirocinio è stato svolto, con allegata copia del documento di identità del dichiarante;
- l'attestazione di inizio del tirocinio, rilasciata dal soggetto presso il quale il tirocinio deve essere proseguito, con allegata copia del documento di identità del dichiarante;
- la relazione parziale sull'attività svolta.

Il periodo di tirocinio svolto presso un soggetto diverso da quello comunicato al MEF (e riportato nel Registro del tirocinio) senza la preventiva comunicazione da effettuarsi nel termine di 15 giorni dalla data

di avvenuta variazione, non viene riconosciuto ai fini del computo del triennio di tirocinio.

4.7. Tirocinio svolto in uno Stato membro

L'art. 3 del Decreto 39/10 al comma 7 prevede che il periodo di tirocinio interamente o parzialmente svolto presso un revisore legale o una società di revisione legale abilitati in un altro Stato membro dell'Unione Europea sia riconosciuto ai fini dell'abilitazione, previa attestazione del suo effettivo svolgimento da parte dell'autorità competente dello Stato membro in questione.

L'articolo 13 del Decreto 146 prevede inoltre, al fine del riconoscimento del tirocinio svolto presso un revisore abilitato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, che il tirocinante presenti, con la stessa periodicità prevista nei casi di svolgimento del tirocinio con un revisore legale italiano o una società di revisione legale avente sede in Italia, un'attestazione del suo effettivo svolgimento rilasciata dal revisore legale o dalla società di revisione legale che dall'Autorità competente dello Stato membro. L'attestazione, non redatta in lingua italiana, deve essere accompagnata, se del caso, da una traduzione ufficiale e deve essere legalizzata o apostillata.

Il MEF esaminata la documentazione esibita può procedere all'audizione dell'interessato circa l'attività svolta prima del rilascio dell'attestazione di riconoscimento del tirocinio svolto.

4.8. Sospensione dal Registro del tirocinio

Come già anticipato, entro sessanta giorni dalla conclusione di ciascun anno di tirocinio, il tirocinante deve inviare al MEF una relazione annuale contenente le attività svolte nel corso dell'anno. Qualora tali obblighi non siano adempiuti entro centoventi giorni successivi allo scadere di ciascun anno di tirocinio, il tirocinio viene automaticamente sospeso per un periodo massimo di due anni, salvo riprendere dal momento della presentazione della prevista relazione.

Ulteriori casi di sospensione del tirocinio sono i seguenti:

- servizio militare o civile per un periodo non superiore ad un anno;
- gravidanza e puerperio, per un periodo non superiore ad un anno;
- malattia e infortunio, adeguatamente certificati, che determinino un

impedimento al tirocinio per un periodo superiore ad un anno;

- trasferimento all'estero per motivi di studio o di lavoro per un periodo massimo di due anni.

Entro quindici giorni dalla verificarsi di tali eventi, il tirocinante è tenuto a darne comunicazione al MEF, che ne dispone la sospensione.

La comunicazione del tirocinante, che intenda richiedere la sospensione del tirocinio, deve avvenire attraverso la compilazione online del modulo TR-07 disponibile online al seguente indirizzo www.revisione.legale.mef.gov.it. Al fine di poter scaricare in locale il modulo per la relativa compilazione, è necessario inserire il codice fiscale del tirocinante e la PEC utilizzata al momento dell'iscrizione al Registro del tirocinio.

La richiesta di sospensione deve essere trasmessa dal richiedente a mezzo di raccomandata A/R alla Commissione istituita ai sensi dell'articolo 42 del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 al seguente indirizzo:

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali
Via di Villa Ada, 55
00199 Roma

accompagnata dai seguenti allegati:

- copia del documento di identità del tirocinante;
- certificazione comprovante la malattia, l'infortunio o la causa della sospensione.

Entro trenta giorni dalla cessazione di una delle cause che hanno portato alla sospensione del tirocinio, il tirocinante deve darne comunicazione, opportunamente documentata, con le stesse modalità previste per la comunicazione della sospensione utilizzando il modulo, da inviare tramite A/R, TR-08.

La comunicazione di ripresa del tirocinio deve essere sottoscritta anche dal soggetto presso il quale si svolge il tirocinio e deve contenere, in allegato copia del documento di identità del tirocinante e copia del documento di identità del soggetto presso il quale si svolge il tirocinio.

Il periodo di tirocinio si prolunga di un periodo pari alla durata della sospensione, fino al completamento del periodo triennale.

4.9. Cancellazione dal Registro del tirocinio

Nei casi di avvenuta sospensione (si veda il precedente paragrafo 8) e se la causa che ha prodotto la sospensione non viene rimossa entro il

termine di due anni dall'avvenuta sospensione, il MEF, sentita la Commissione centrale per i revisori contabili, provvede alla cancellazione dal Registro del tirocinio.

Lo stesso articolo sancisce che la cancellazione sia prevista anche nel caso di decadenza dei requisiti di onorabilità.

Il tirocinante, inoltre, può in qualsiasi momento presentare un'istanza di cancellazione dal Registro del tirocinio mediante compilazione online del modulo TR-06 da inviarsi, previa verifica della conformità alle prescrizioni di legge in materia di bollo e accompagnato da una copia del documento di identità del richiedente, al MEF mediante raccomandata A/R.

La comunicazione di avvenuta cancellazione dal Registro del tirocinio è inviata all'interessato all'indirizzo, anche elettronico, risultante nel Registro del tirocinio.

4.10. Compiuto tirocinio

Alla presentazione dell'ultima relazione da parte del tirocinante, verificato il completamento del periodo di tirocinio e l'assolvimento degli obblighi formativi, il Ministero dell'Economia e delle Finanze, Ragioneria generale dello Stato, Ispettorato generale di finanza, previo parere della Commissione centrale per i revisori contabili, rilascia al tirocinante entro 30 giorni il provvedimento di conclusione del tirocinio e ne dispone la cancellazione dal relativo Registro.

Nelle more del rilascio da parte del Ministero dell'Economia e delle Finanze del provvedimento di conclusione del tirocinio, l'interessato può allegare alla domanda di partecipazione all'esame per l'iscrizione al registro dei revisori legali una dichiarazione che attesti l'assolvimento del tirocinio.

Qualora invece l'attività svolta dal tirocinante non sia conforme alle modalità di svolgimento del tirocinio stabilite nel Decreto 146, il MEF, su proposta della Commissione centrale per i revisori contabili, dispone le forme e la durata dell'integrazione del tirocinio.

4.11. Norme transitorie

Sono stati iscritti di diritto nel Registro del tirocinio, i tirocinanti che al momento dell'entrata in vigore del Decreto 146 sono già iscritti al registro

del tirocinio di cui all'articolo 5 del decreto del Presidente della Repubblica 6 marzo 1998, n. 99, e che risultavano in regola con la presentazione della relazione annuale. L'attività di tirocinio svolta prima dell'entrata in vigore del Decreto 146 è computata ai fini del computo del periodo triennale.

Richiesta di attestati

Attraverso il portale <http://www.revisionelegale.mef.gov.it/>, il tirocinante può richiedere l'attestato di iscrizione al Registro del tirocinio o di avvenuto compimento del tirocinio. La richiesta dell'attestato può essere compilata direttamente sul web attraverso l'apposito modulo online TR-AI (iscrizione) o TR-AC (compiuto tirocinio): al fine dell'ottenimento del modulo, al richiedente viene richiesto l'inserimento del codice fiscale e dell'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC). Per convalidare la richiesta, il modulo compilato on-line, salvato in locale e poi stampato, deve essere sottoscritto e trasmesso a mezzo raccomandata A/R, a cura del richiedente, a:

Ministero dell'Economia e delle Finanze
Ufficio Protocollo Registro Revisori Legali
Via di Villa Ada, 55
00199 Roma

Le richieste di attestati devono essere conformi alle prescrizioni di legge in materia di bollo, devono contenere in allegato la copia del documento di identità del richiedente e non devono presentare correzioni o abrasioni manuali.

5. SEZIONE DEI REVISORI INATTIVI^(*)

5.1. Premessa

La Sezione dei Revisori Inattivi è stata introdotta dall'articolo 8 del Decreto Legislativo n. 39/2010 ed è regolamentata dal Decreto del 8 gennaio 2013 n. 16, emesso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) di concerto con il Ministero della Giustizia.

L'articolo 8 del D.Lgs. n. 39/2010 prevede che nella Sezione Inattivi del Registro dei revisori legali debbano essere indicati i revisori 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 coloro che ne faranno volontariamente richiesta. Tali revisori potranno assumere nuovi incarichi solo dopo aver preso parte ad un corso di aggiornamento e formazione, pari ad almeno 60 ore, come previsto dal Decreto del 8 gennaio 2013 n. 16. Gli iscritti nella Sezione Inattivi non sono tenuti a osservare gli obblighi in materia di formazione continua e non sono soggetti al controllo della qualità, previsto dall'articolo 20 del D.Lgs. n. 39/2010, né al pagamento dei contributi finalizzati alla copertura dei relativi costi.

Nel seguito viene analizzato il contenuto del Decreto del 8 gennaio 2013 n. 16.

5.2. Iscrizione nella Sezione dei Revisori Inattivi

In base agli articoli 3 e 4 del Decreto n. 16/2013, sono iscritti nella Sezioni Inattivi i revisori legali:

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

1. che non hanno assunto incarichi di revisione legale per tre anni consecutivi;
2. che non hanno collaborato ad una attività di revisione legale in una società di revisione legale per tre anni consecutivi;
3. al momento della prima iscrizione nel Registro;
4. che, anche prima del decorso del termine dei tre anni indicati nei punti 1 e 2 sopra esposti, chiedono di essere iscritti alla Sezione dei Revisori Inattivi.

L'iscrizione presso la Sezione Inattivi nelle prime tre ipotesi sopra descritte avviene "d'ufficio", mentre la quarta ipotesi avviene su base volontaria, attraverso la compilazione del Modulo RL-99.

L'iscrizione d'ufficio avviene in maniera automatica senza la necessità di effettuare alcuna comunicazione al Registro dei revisori legali. Una volta terminato il periodo di "prima formazione del Registro", come previsto dal Decreto n. 145 del 20 Giugno 2012, il Ministero dell'Economia e della Finanze possiede tutte le informazioni necessarie per procedere all'iscrizione *d'ufficio* del revisore legale presso la Sezione Inattivi. Si ricorda che la modalità di trasmissione delle comunicazioni previste dal Decreto n. 16/2013, relativo alla Sezione Inattivi, avviene in base alla **Determina** del Ragioniere generale dello Stato, pubblicato in data 25 giugno 2013.

5.2.1. Definizione degli "incarichi di revisione legale"

La Circolare Ministeriale n. 34/2013 emessa dal MEF ha chiarito che gli "incarichi di revisione legale" che concorrono alla qualificazione di "revisore attivo" sono quelli identificati dalla lettera m), comma 1, articolo 1, del D.Lgs. n. 39/2010, in base al quale è considerata revisione legale "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".

Analoga identificazione degli incarichi di revisione legale è presente nella sezione "gestione incarichi", nell'area riservata del sito www.revisionelegale.mef.gov.it. In tale ambito viene definito che "Gli incarichi da comunicare al Registro riguardano solo ed esclusivamente la revisione legale prevista a carico di società obbligate per legge ad avere i propri bilanci revisionati da un revisore abilitato e presso un collegio sindacale nei soli casi previsti dall'art. 2409-bis ("Lo statuto delle società

che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale”) e 2477 c.c.”. Non devono essere comunicati al MEF gli incarichi nei collegi sindacali di società che non prevedano lo svolgimento della funzione di revisione legale.

Gli incarichi di revisione legale che concorrono alla qualifica di revisore attivo, e che pertanto non possono essere svolti da un revisore iscritto nella Sezione Inattivi, sono prevalentemente gli incarichi assunti per effettuare l'attività di revisione legale dei conti annuali o dei consolidati delle società di capitali.

La Circolare n. 34/2013 emessa dal MEF ha chiarito che sono soggetti all'obbligo di comunicazione anche gli incarichi di revisione legale assunti in qualità di componente supplente dell'organo di controllo incaricato della funzione di revisione legale. Da ciò deriva implicitamente che la qualità di sindaco supplente, ove il collegio sindacale è incaricato di svolgere l'attività di revisione legale, è da intendersi come un *“incarico di revisione legale”*: pertanto, il revisore inattivo non può assumere tale incarico.

L'attività di revisione, esercitata al di fuori della revisione legale svolta nei confronti delle società di capitali, generalmente non è da considerarsi quale attività di revisione legale, fatta salva una verifica caso per caso delle specifiche previsioni di legge o statutarie che regolano l'attività di controllo contabile dei bilanci.

L'attività di revisione degli enti locali, come anche chiarito dalla citata Circolare n. 34/2013 emessa dal MEF, non è qualificabile quale attività di revisione legale. In tal senso, il TAR del Lazio ha avuto modo di definire con la sentenza n. 03092/2013 quanto segue: *“[...] è dato rilevare che la normativa di cui parte ricorrente pretende esclusiva applicazione, introdotta con il decreto legislativo n. 39/2010, afferisce, in particolare, allo svolgimento delle funzioni di revisore contabile presso i soggetti di diritto privato, nonché enti di interesse pubblico, e non anche espressamente presso enti locali, per i quali, invece, il legislatore delegato, in ragione della diversa natura ed ambito di attività, ha coerentemente stabilito una specifica ed autonoma previsione legislativa di rango primario la quale, riferendosi ad un diverso settore d'applicazione è per questo, soggetto a regole specifiche, rispetto a quello disciplinato dal decreto legislativo n. 39/2010 [...]”*.

Analoga considerazione può essere estesa anche per l'attività di revisione svolta presso un ente non profit.

Un revisore iscritto nella Sezione Inattivi può, pertanto, assumere incarichi di revisione di un ente locale e di un ente non profit, senza dover

preventivamente e necessariamente transitare nell'elenco dei revisori attivi (a meno che l'attività di revisione svolta rientri nella definizione di cui alla lettera m, comma 1, articolo 1, del D.Lgs. n. 39/2010, sopra riportata).

5.2.2. Computo dei “tre anni consecutivi” al cui termine scatta l’iscrizione presso la Sezione Inattivi

I “*tre anni consecutivi*”, trascorsi i quali il revisore viene iscritto nella Sezione Inattivi qualora non abbia assunto nel frattempo incarichi di revisione legale, decorrono dal giorno successivo alla cessazione dell'incarico di revisione legale.

Vi sono alcuni dubbi in merito alla decorrenza dei tre anni per i revisori legali già iscritti nel Registro prima del termine del periodo di “prima formazione del registro”, come identificato dalla **Determina** della Ragioneria dello Stato del 21 giugno 2013, pubblicata in data 25 giugno 2013. In assenza di chiarimenti ministeriali in merito, la soluzione preferibile è quella di conteggiare il calcolo dei tre anni dalla fine del periodo di “*prima formazione del registro*”, ovvero dal 23 settembre 2013, giorno in cui scade il periodo di “*prima formazione del registro*” costituito da 90 giorni a partire dalla data di pubblicazione della **Determina**. In tal senso, nell'ipotesi in cui un revisore non abbia assunto incarichi di revisione legale entro il 22 settembre 2016 e non sia nel frattempo transitato volontariamente nella Sezione Inattivi, tale revisore viene iscritto d'ufficio nella Sezione Inattivi a partire dal 23 settembre 2016.

Risulta auspicabile una conferma in merito da parte del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

La collaborazione del revisore legale in una società di revisione allo svolgimento di una attività di revisione legale, effettuata ai sensi del D.Lgs. n. 39/2010, interrompe la decorrenza dei tre anni consecutivi necessari per l'iscrizione d'ufficio nella Sezione Inattivi.

Dalla lettura del testo normativo, risulta sufficiente **una** collaborazione allo svolgimento di **una** attività di revisione legale. Si consideri il caso di una società di revisione incaricata di revisionare un bilancio di una società di capitali per il triennio dal 2014 al 2016: in tale caso, il revisore potrebbe collaborare alla revisione legale del solo bilancio dell'anno 2014, e non anche degli anni 2015 e 2016, per interrompere il calcolo del triennio.

Si noti che la collaborazione deve avvenire in una società di revisione. L'attività di collaborazione ad una attività di revisione legale svolta da un revisore legale **al di fuori** di una società di revisione non comporta

l'interruzione del triennio. Si pensi al caso di un revisore legale che presta la propria attività o in uno studio professionale o in proprio e che collabori, quale ausiliario, all'attività di revisione legale svolta da un collegio sindacale: tale attività non comporta l'interruzione del triennio né comporta eventuali obblighi di comunicazione al MEF e può essere svolta anche da un revisore iscritto nella Sezione Inattivi.

5.2.3. Passaggio dall'elenco dei revisori attivi alla Sezione Inattivi

Il passaggio dall'elenco dei revisori attivi alla Sezione Inattivi, per le ipotesi 1 e 2 indicate nel paragrafo 20 (mancata assunzione di incarichi di revisione legale o collaborazione ad una attività di revisione legale per tre anni consecutivi), avviene solo dopo il termine del procedimento previsto dall'articolo 5, commi 1 e 2, del Decreto 8 gennaio 2013, n. 6. In particolare:

- il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) comunica ai soggetti iscritti, attraverso i recapiti forniti in sede di iscrizione al Registro, l'avvio del procedimento di collocamento alla Sezione Inattivi;
- trascorsi 30 giorni dalla prima comunicazione e nel caso in cui il revisore non abbia fornito idonea documentazione per attestare l'insussistenza dei requisiti per il passaggio nella Sezione Inattivi, il MEF dispone il passaggio nella Sezione Inattivi.

5.2.4. Prima iscrizione nel registro dei revisori

Anche il novello revisore è iscritto d'ufficio nella Sezione Inattivi. In tale caso, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 4 del Decreto n. 16/2013, il revisore è iscritto nella Sezione Inattivi, salvo poi transitare nell'elenco dei revisori attivi con l'assunzione di un primo incarico o con l'avvio di una collaborazione ad una attività di revisione legale presso una società di revisione. Il transito nell'elenco dei revisori attivi avviene senza la necessità di effettuare i corsi di formazione pari ad almeno 60 ore, se l'assunzione dell'incarico avviene entro il primo anno successivo all'iscrizione nel Registro.

L'articolo 4, comma 2, del Decreto n. 16/2013 dispone l'esonero dal frequentare i corsi di formazione per il revisore che assume *“incarichi di revisione legale entro il primo anno formativo successivo a quello di iscrizione nel Registro”*. Benché l'articolo 4, comma 2, del Decreto n. 16/2013 utilizzi l'espressione *“incarichi di revisione legale”*, la stessa deve essere intesa riferirsi anche alla collaborazione ad una attività di revisione legale in una società di revisione legale.

Si noti che la norma esonera il revisore dal frequentare i corsi di formazione se “entro il primo anno formativo successivo a quello di iscrizione nel Registro” assume incarichi di revisione legale. Ciò significa che se un revisore legale presenta tutti i requisiti per potersi iscrivere nel Registro dei revisori legali, ad esempio, nel mese di novembre 2013, tale revisore potrebbe avere l’interesse a risultare iscritto nel Registro dei revisori legali a partire dal mese di gennaio 2014. In tale modo, potrebbe assumere incarichi di revisione legale entro dicembre 2015, senza la necessità di frequentare i corsi di formazione obbligatori per passare dalla Sezione Inattivi all’elenco dei revisori attivi.

5.2.5. Iscrizione volontaria alla Sezione Inattivi

Possono essere iscritti nella Sezione Inattivi i revisori che presentano richiesta al Ministero dell’Economia e delle Finanze, anche prima del termine dei tre anni previsti per l’iscrizione d’ufficio.

L’iscrizione su base volontaria avviene, sentito il parere della Commissione istituita ai sensi dell’articolo 42, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, con la presentazione di una dichiarazione, ovvero il Modulo RL-99, nella quale il revisore attesta, tra le altre cose, di

- non avere in corso incarichi di revisione legale,
- non di svolgere attività di collaborazione ad una attività di revisione legale in una società di revisione,
- non svolgere attività di **dominus** nei confronti di tirocinanti revisori.

L’iscrizione nella Sezione Inattivi avviene attraverso la compilazione del Modulo RL-99, reperibile presso il sito internet www.revisionelegale.mef.gov.it.

Il Modulo RL-99 deve essere compilato a stampatello attraverso computer. Successivamente il Modulo deve essere stampato, sottoscritto dal revisore legale, apposta la marca da bollo pari ad Euro 16 (sul Modulo vi è indicato l’importo di Euro 14,62, ma si ricorda che l’imposta di bollo è aumentata dal 26 giugno 2013), e deve essere inviato tramite raccomandata con ricevuta di ritorno al Ministero dell’Economia e delle finanze – Ufficio protocollo registro revisori legali, Via di Villa Ada, 55, 00199 Roma. A tale Modulo deve essere allegata copia del documento di identità del revisore.

Come previsto dall’articolo 3, comma 2 secondo periodo, del Decreto n. 16/2013, il Ministero dell’Economia e delle Finanze, acquisito il parere della Commissione, dispone l’accoglimento o il rigetto dell’istanza, entro 90 giorni dal ricevimento della stessa.

5.3. Adempimenti, obblighi e divieti in capo al revisore iscritto nella Sezione Inattivi

Il revisore iscritto nella Sezione Inattivi è tenuto a rispettare alcuni adempimenti, quali effettuare:

- il versamento del contributo annuale previsto dall'articolo 21, comma 8, del D.Lgs. n. 39/2010, pari ad Euro 50;
- l'eventuale versamento del contributo finalizzato ai corsi di formazione per i revisori attivi, nel caso in cui il revisore inattivo vi partecipi volontariamente;
- eventuali comunicazioni al MEF per la variazione delle proprie informazioni nel Registro dei revisori (come, ad esempio, la variazione della residenza).

In merito agli obblighi, il revisore iscritto nella Sezione Inattivi non è assoggettato:

- agli obblighi di formazione continua, a cui sono assoggettati i revisori iscritti nell'elenco dei revisori attivi;
- al controllo della qualità;
- al pagamento dei contributi finalizzati alla copertura dei costi relativi al controllo qualità;
- al pagamento del contributo finalizzato ai corsi di formazione per i revisori attivi, salvo che il revisore inattivo vi partecipi volontariamente.

Il revisore inattivo ha il divieto di:

- assumere un incarico di revisione legale o di collaborare ad una attività di revisione legale in una società di revisione legale, se non dopo aver preso parte ai corsi di formazione della durata minima di 60 ore;
- certificare in qualità di “**dominus**” lo svolgimento di un periodo di tirocinio presso il proprio studio da parte di aspiranti revisori legali.

Si rinvia anche alla tabella 2 presente alla fine del presente capitolo.

5.4. Formazione del revisore inattivo e passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco revisori attivi

Il revisore iscritto nella Sezione Inattivi che intende assumere nuovi incarichi di revisione o collaborare ad una attività di revisione in una società di revisione deve partecipare a corsi di formazione svolti in conformità a specifici programmi definiti dal MEF, *“al fine di acquisire o mantenere le conoscenze teoriche e le competenze professionali necessarie per lo svolgimento dell'attività di revisore legale”*, come previsto dall'articolo 6 del Decreto n. 16/2013.

Tale corso di formazione:

- deve avere ad oggetto argomenti attinenti le materie previste per l'esame di abilitazione (si veda l'elenco presente nell'articolo 4 del D.Lgs. n. 39/2010);
- deve avere durata di almeno 60 ore;
- può essere svolto anche tramite modalità telematiche;
- la partecipazione al corso deve essere documentabile, come richiesto dall'articolo 7, comma 1, del Decreto n. 16/2013.

Se il revisore non assume un nuovo incarico entro due anni dal termine del corso di formazione, tale corso resta privo di effetti.

Si noti che il Decreto n. 16/2013 prevede per i revisori inattivi, che non frequentano i corsi di aggiornamento per i revisori attivi, la partecipazione ad un corso di formazione della durata minima di 60 ore: ciò significa che dovranno essere predisposti corsi di formazione *ad hoc* per i revisori inattivi che intendono assumere nuovi incarichi. La norma, inoltre, non specifica se i revisori che frequentano detti corsi di formazione, della durata minima di 60 ore, devono effettuare il pagamento del contributo finalizzato alla copertura dei corsi di formazione previsti per i revisori attivi.

Allo stato attuale, il MEF non ha ancora definito quali siano gli specifici programmi in base ai quali i suddetti corsi di formazione o aggiornamento debbano essere svolti. L'articolo 9, comma 2, del Decreto n. 16/2013, prevede che gli obblighi di formazione per i revisori inattivi decorrono dalla data di approvazione del regolamento relativo alla formazione dei revisori iscritti nell'elenco attivi.

Non appena il MEF avrà definito i programmi di formazione per i revisori attivi per i revisori inattivi, è ragionevole ritenere che saranno stipulate delle convenzioni con associazioni di categoria ed ordini professionali (quali l'Ordine dei Dottori Commercialisti di Milano) per la materiale tenuta dei corsi.

55. Passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco dei revisori attivi

Il revisore inattivo che intende assumere nuovi incarichi ha due possibilità:

- partecipare ad un corso di formazione previsti per i revisori inattivi;
- frequentare i corsi di aggiornamento previsti per i revisori attivi.

Si noti che solo la formazione (corso di formazione o corsi di aggiornamento) consente al revisore legale iscritto nella Sezione Inattivi di assumere nuovi incarichi di revisione legale.

Il revisore inattivo può non attenersi agli obblighi di formazione dei revisori inattivi in soli due casi:

a) nel caso in cui siano trascorsi meno di dodici mesi dal provvedimento di transito nella Sezione Inattivi, disposto d'ufficio o su richiesta del soggetto interessato;

b) nel caso di revisore neo iscritto albo, se *“entro il primo anno formativo successivo a quello di iscrizione nel Registro”* assume incarichi di revisione legale.

Per la procedura da seguire per il passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco revisori attivi si veda la tabella 1. in fondo al presente capitolo.

5.6. Tabelle

Nel seguito sono indicate due tabelle aventi ad oggetto, la prima, gli adempimenti che il revisore legale deve rispettare per l'iscrizione nella Sezione Inattivi e per il passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco dei revisori attivi. La seconda tabella riporta i pro e i contro dell'iscrizione presso la Sezione Inattivi.

Tipologia	Adempimenti per l'iscrizione nella Sezione Inattivi	Passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco dei revisori attivi
Assenza di incarichi di revisione legale per tre anni consecutivi (anche quale sindaco supplente)	Iscrizione d'ufficio. Comunicazione al revisore dei presupposti per l'iscrizione e, trascorsi 30 giorni senza risposta dal revisore, l'iscrizione diventa effettiva	Se trascorsi 12 mesi o più dall'iscrizione alla Sezione Inattivi, l'iter che il revisore deve rispettare, quando assume un nuovo incarico, è il seguente: <ul style="list-style-type: none"> • corso di formazione e aggiornamento di almeno 60 ore, anche tramite modalità e-learning (a meno che il revisore frequenti volontariamente i corsi di formazione); • se previsto, pagamento contributo per costi di formazione; • pagamento contributo per controllo qualità e pagamento contributo costi di formazione, se non già effettuato; • comunicazione tempestiva da parte del revisore, o se vi è collaborazione in una società di revisione da parte della società di revisione, al Registro dei revisori; • iscrizione presso elenco dei revisori attivi.
Assenza di collaborazione ad una attività di revisione legale in una società di revisione legale per tre anni consecutivi		
Iscrizione volontaria alla Sezione Inattivi	Tramite Modello RL-99, il revisore trasmette l'istanza di iscrizione alla Sezione Inattivi. Entro 90 giorni, il MEF accoglie o respinge l'istanza	

Tipologia	Adempimenti per l'iscrizione nella Sezione Inattivi	Passaggio dalla Sezione Inattivi all'elenco dei revisori attivi
Prima iscrizione la Registro dei revisori	Iscrizione d'ufficio. Nessun adempimento	La procedura da seguire è la medesima di quella indicata in precedenza. Unica differenza è che l'iscrizione alla Sezione Inattivi si verifica dopo il primo anno formativo successivo a quello di iscrizione nel Registro.

Tabella 1

Pro	Contro
Assenza dell'obbligo di formazione continua prevista per l'elenco dei revisori attivi e non assoggettamento al pagamento dei relativi contributi	In caso di non osservazione degli obblighi di formazione continua prevista per i revisori attivi, possibilità di assumere incarichi di revisione legale solo dopo aver frequentato un corso di formazione, anche tramite modalità e-learning, la cui frequenza al corso sia documentabile, di almeno 60 ore
Non assoggettamento al controllo della qualità nonché al pagamento dei relativi contributi	In caso di mancata assunzione di un incarico di revisione legale entro due anni dal termine del corso di formazione per i revisori inattivi, detto corso resta privo di effetti
Pagamento della sola quota annuale di iscrizione al Registro dei revisori, pari a Euro 50	Prima di assumere nuovi incarichi, il revisore deve effettuare il pagamento del contributo annuale relativo alla copertura dei costi di formazione, se non già effettuato, e dei costi per il controllo qualità
Possibilità di utilizzare il titolo di revisore legale dei conti	Impossibilità di svolgere la funzione di dominus nei confronti di tirocinanti revisori
Possibilità di effettuare attività di revisione presso enti locali ed enti no profit. Possibilità di svolgere attività di sindaco senza incarico della funzione di revisione contabile	

Tabella 2

6. IL REGOLAMENTO SULLA CESSAZIONE ANTICIPATA⁽⁹⁾(10)

6.1. Introduzione

Oggetto di questo approfondimento è il Decreto 28 dicembre 2012, n. 261 del Ministero dell'Economia e delle Finanze. Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'art. 13, comma 4, del Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

Il Regolamento è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 43 del 20 febbraio 2013 ed è entrato in vigore il 7 marzo 2013.

6.2. La cessazione del revisore nel D.Lgs. 39/2010

L'art. 13 del D.Lgs. 39/2010 disciplina le cause di cessazione del revisore legale: una naturale e tre di cessazione anticipata.

Si tratta di:

- la scadenza dell'incarico,
- la revoca per giusta causa,
- le dimissioni, in casi definiti,
- la risoluzione consensuale del contratto.

La legge non disciplina specificamente altre cause di cessazione anticipata quali:

- il decesso del revisore,
- la decadenza per perdita dei requisiti professionali.

Vedremo inoltre come la subentrata grave compromissione dell'indipendenza ed il venir meno in capo alla società assoggettata a

⁽⁹⁾ A cura di Gaspare Insaudo, Dottore Commercialista, Revisore legale.

⁽¹⁰⁾ Il capitolo è aggiornato alla normativa ed ai regolamenti in vigore al 30 giugno 2013.

revisione, dell'obbligo della revisione del bilancio, non costituiscano, di per sé, cause automatiche di decadenza.

6.2.1. La scadenza naturale dell'incarico

Il comma 2 dell'art.13 precisa che l'incarico ha la durata di 3 esercizi, con scadenza alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico⁽¹¹⁾.

La norma è da intendersi riferita alle società diverse dagli enti di interesse pubblico (nel seguito E.I.P.) poiché per queste la durata dell'incarico è di nove esercizi, se il revisore è una società e di sette, se è una persona fisica, secondo l'art. 17, comma 1 del D.Lgs. 39/2010. Mentre tuttavia negli E.I.P. l'incarico non può essere rinnovato prima di un periodo di decantazione di 3 anni, nelle società diverse dagli E.I.P., può essere rinnovato anche più volte, senza limitazioni⁽¹²⁾.

Alla scadenza naturale il revisore cessa dalle sue funzioni e, a differenza di quanto avviene per il collegio sindacale⁽¹³⁾, non è prevista alcuna "prorogatio" dell'incarico, fino alla nomina del nuovo revisore: sarà compito dell'organo di controllo, o, dove questo non sia previsto, degli amministratori, la tempestiva proposta alla assemblea della nomina del nuovo revisore.

6.2.2. La cessazione anticipata del revisore

Il comma 3 dell'articolo 13 prevede la revoca assembleare per giusta causa con contestuale nomina di un nuovo revisore, mentre il comma 4

⁽¹¹⁾ Questa è la lettera della norma, che ripropone quanto previsto dall'art. 2400 c.c., per la cessazione naturale dei sindaci. Per i sindaci, tuttavia, a differenza che per i revisori, è prevista la **prorogatio** nella carica fino al momento in cui il collegio è stato ricostituito. Nel caso dei revisori la norma, così formulata, è criticabile, poiché va intesa come la data della prima convocazione (nelle società cooperative che tengono assemblee separate, ai sensi dell'art. 2540 c.c., la data della prima assemblea separata, in prima convocazione), che può precedere la data di approvazione definitiva del bilancio fino a 30 giorni (e oltre nel caso delle assemblee separate). Meglio sarebbe stato riferire la scadenza alla data di approvazione del bilancio del terzo esercizio dell'incarico.

⁽¹²⁾ È inteso però che dopo qualche rinnovo può crearsi una "familiarità" tra revisore e società, che costituisce una minaccia all'indipendenza del revisore e che dovrebbe sconsigliare di accettare ulteriori rinnovi dell'incarico.

⁽¹³⁾ Art. 2400 C.C., comma 1.

rimanda all'emittendo regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze (M.E.F.), per disciplinare le dimissioni e la risoluzione consensuale del contratto, nonché le giuste cause di revoca. Il comma 5 stabilisce, in caso di dimissioni o di risoluzione consensuale, l'obbligo di nomina tempestiva di un nuovo revisore, mentre il comma 6 disciplina la "prorogatio" del revisore in questi casi. Il comma 7 stabilisce gli obblighi di comunicazione alle autorità di vigilanza in caso di cessazione anticipata ed il comma 8 esclude dal voto di nomina o revoca del revisore i soci accomandatari delle società in accomandita per azioni.

Consideriamo i paletti posti dal legislatore per la cessazione anticipata del revisore.

Anzitutto si precisa che non costituisce giusta causa di revoca la divergenza dal punto di vista del revisore riguardo ad un trattamento contabile o alle procedure di revisione da svolgere.

Si stabilisce, riguardo alle dimissioni:

- il risarcimento del danno,
- tempi e modi tali da consentire la nomina di un nuovo revisore, salvo il caso di impedimento grave e comprovato,
- la "prorogatio" del revisore, anche nel caso di risoluzione consensuale, fino a quando il conferimento del nuovo incarico non sia divenuto efficace, ma non oltre i sei mesi dalla data del fatto.

Riguardo ai tempi e modi, è probabile che il legislatore voglia escludere o limitare le dimissioni in prossimità della scadenza per il deposito della relazione finale, nell'imminenza della assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.

Il limite di sei mesi per la "prorogatio" è ragionevole, così da penalizzare l'eventuale inerzia nella convocazione dell'assemblea e nella proposta, da parte dell'organo di controllo o, in sua assenza, degli amministratori, per la nomina di un nuovo revisore.

Nei tre casi di cessazione anticipata, sia la società che il revisore sono tenuti a darne comunicazione, con adeguate spiegazioni delle motivazioni:

- alla CONSOB, quando la società è un E.I.P.,
- al MEF, quando la società è diversa da un E.I.P.

6.2.3. Altre cause di cessazione anticipata

- L'art. 13 non disciplina né il caso del decesso del revisore individuale, né il caso della perdita dei requisiti professionali del revisore, sia società di revisione che revisore individuale, a seguito di sospensione o cancellazione dal registro dei revisori, per un procedimento

sanzionatorio o per altre cause⁽¹⁴⁾.

- In questi casi, non appena la circostanza fosse nota alla società⁽¹⁵⁾, sarebbe dovere degli amministratori convocare tempestivamente l'assemblea per la nomina di un nuovo revisore; in caso di inerzia degli amministratori, sarebbe dovere del collegio sindacale, o dell'organo di controllo delle S.r.l., quando presente, provvedere in conseguenza.

6.3. L'ambito applicativo del Regolamento

Il Regolamento sulla cessazione anticipata era stato messo in consultazione, insieme ad altri, dal MEF nell'estate del 2011. Uno dei temi centrali considerati dai soggetti che hanno risposto alla consultazione è stato quello della applicabilità delle nuove regole al collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti, in considerazione della diversità, rispetto al contenuto del D.Lgs. 39/2010, delle norme che nel codice civile regolano la cessazione anticipata dei sindaci.

Torneremo su questa questione.

Tuttavia la versione definitiva del Regolamento è chiara e, all'art. 1, conferma, su questo punto, il testo messo in consultazione. Il Regolamento si applica solo al revisore individuale ed alla società di revisione incaricati dalla revisione legale e disciplina i casi e le modalità:

- di revoca per giusta causa,
- di dimissioni dall'incarico,
- di risoluzione consensuale del contratto.

Nel caso di collegio sindacale incaricato della revisione legale, la cessazione dall'ufficio di sindaco è disciplinata dagli artt. 2400 e 2401 c.c..

È appena il caso di sottolineare come tale regola si applichi anche alla cessazione dell'organo di controllo, anche monocratico, delle S.r.l.; ad esso infatti, per l'art. 2477 c.c., comma 5, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale delle società per azioni, senza distinguere se esso sia o meno incaricato anche della revisione legale dei conti.

⁽¹⁴⁾ Fra le altre cause è esclusa la richiesta del revisore che, a norma del D.M. 20 giugno 2012, n. 144, è subordinata alla assenza di incarichi in corso.

⁽¹⁵⁾ Questo è in realtà un punto debole del sistema, che potrebbe essere superato prevedendo la notifica del provvedimento di cancellazione da parte del MEF a tutti i soggetti presso i quali il revisore sanzionato o deceduto risultasse avere incarichi.

6.4. Il contenuto del regolamento

6.4.1. La struttura

Il Regolamento consta di 11 articoli. La sua struttura è la seguente:

- capo I – Oggetto e principi
 - art. 1 – oggetto,
 - art. 2 – definizioni;
- capo II – Revoca per giusta causa
 - art. 3 – revoca dall’incarico di revisione legale,
 - art. 4 – giusta causa;
- capo III – Dimissioni
 - art. 5 – dimissioni dall’incarico di revisione legale,
 - art. 6 – presentazione ed effetti delle dimissioni;
- capo IV – Risoluzione consensuale
 - art. 7 – risoluzione consensuale del contratto di revisione,
 - art. 8 – divieto di nuovo incarico;
- capo V – Comunicazioni
 - art. 9 – obblighi di comunicazione relativi agli E.I.P.,
 - art. 10 – obblighi di comunicazione relativi alle società assoggettate a revisione diverse dagli E.I.P.;
- capo VI – Disposizioni comuni e finali
 - art. 11 – presenza di più ipotesi di cessazione anticipata dell’incarico.

6.4.2. Gli istituti di cessazione anticipata: la revoca

6.4.2.1. Il processo di revoca per giusta causa

• L’art. 3 del Regolamento, dopo aver ribadito il principio di legge che esclude la revoca per giusta causa in caso di dissenso in merito ad un trattamento contabile o sulle procedure di revisione che il revisore ritenga necessarie, precisa i diversi momenti del processo di revoca:

- iniziativa dell’organo amministrativo;
- proposta all’assemblea della revoca per giusta causa;
- comunicazione per iscritto al revisore di tale circostanza indicandone le motivazioni;
- osservazioni del revisore (alla assemblea e all’organo di controllo);
- parere dell’organo di controllo all’assemblea;
- valutazione da parte dell’assemblea:

- della presenza di giusta causa,
- delle osservazioni del revisore,
- del parere dell'organo di controllo, anche in merito alle osservazioni del revisore;
- delibera assembleare:
 - di revoca dell'incarico, oppure
 - di rigetto della proposta dell'organo amministrativo
- in caso di delibera di revoca, conferimento dell'incarico ad altro revisore,
 - successiva comunicazione, sia da parte della società, sia da parte del revisore, all'autorità di vigilanza.

Sono opportune alcune osservazioni e considerazioni di commento.

• Degli istituti di cessazione anticipata dalle funzioni di controllo, la revoca per giusta causa è certamente quello più traumatico e delicato. Esiste il rischio che amministratori insofferenti al controllo agiscano, magari cercando di manipolare l'assemblea, per sostituire un controllore scrupoloso con uno più compiacente. Sono quindi necessarie, nel processo, misure di salvaguardia. Nel complesso il processo previsto dal Regolamento ha tenuto conto di questa esigenza. Sono infatti da considerare misure di salvaguardia:

- la giusta causa, le cui casistiche sono, entro certa misura, codificate,
- l'obbligo di comunicazione formale e motivata al revisore prima dell'assemblea,
- l'obbligo per il revisore di presentare le sue osservazioni,
- l'obbligo per l'assemblea:
 - di acquisire le osservazioni del revisore,
 - di sentire l'organo di controllo sia in merito alla proposta degli amministratori, sia in merito alle osservazioni del revisore,
- la duplice comunicazione alla autorità di vigilanza.

Va osservato che, mentre il Regolamento prevede la forma scritta per la comunicazione da parte degli amministratori al revisore, non sia prescritta una forma obbligatoria per le osservazioni di questi. Tuttavia, considerando che il revisore non ha titolo per partecipare alla assemblea e soprattutto che copia delle osservazioni dovrà essere inviata dal revisore all'autorità di vigilanza, ai sensi degli artt. 9 e 10, anche le sue osservazioni, che dovranno essere indirizzate alla assemblea e, ragionevolmente, all'organo di controllo, dovranno avere forma scritta, con certezza di data e di consegna.

Il ruolo dell'organo di controllo nel processo è fondamentale: esso infatti è l'organo di vigilanza terzo, posto a tutela della assemblea, contro

gli eventuali comportamenti censurabili degli amministratori.

È interessante ricordare come, nel caso di cessazione anticipata per revoca del collegio sindacale, il legislatore (art. 400 c.c., comma 2) abbia previsto il coinvolgimento del Tribunale, quale organo terzo: tale coinvolgimento non è necessario, per la revoca del revisore, proprio per la presenza dell'organo di controllo, lo stesso, per altro, che, a suo tempo, aveva proposto alla assemblea la nomina del revisore stesso.

Il Regolamento prevede, indirettamente, che l'organo di controllo esprima un parere riguardo:

- la proposta di revoca degli amministratori,
- le osservazioni del revisore,

ma non indica una forma obbligata per l'espressione di tale parere: poiché tuttavia copia del parere dell'organo di controllo dovrà essere inviata dalla società all'autorità di vigilanza, ai sensi degli artt. 9 e 10, anche in questo caso è necessaria la forma scritta.

Va poi osservato come la fondamentale misura di salvaguardia costituita dal coinvolgimento dell'organo di controllo venga meno, in caso di revoca del revisore legale di una S.r.l., quando, in circostanze di obbligo di nomina delle funzioni di controllo, sia stato nominato solo il revisore, come consentito, secondo l'interpretazione prevalente, dall'art. 2477 c.c.⁽¹⁶⁾.

Il Regolamento non prevede esplicitamente il rigetto della proposta degli amministratori da parte dell'assemblea, ma chiaramente questa decisione rientra nel novero delle possibilità.

Quanto alla nomina di un nuovo revisore, è ragionevole, in assenza di indicazioni in merito, ritenere che, a parte la tempistica, tutte le altre regole di nomina debbano essere rispettate, con particolare riguardo alla proposta da parte dell'organo di controllo, alla determinazione dei corrispettivi (D.Lgs. 39/2010, art. 13, comma 1) ed alla durata dell'incarico (D.Lgs. 39/2010, art. 13, comma 2, art. 17, comma 1).

Il Regolamento infine non menziona, con riferimento alla revoca, alcun diritto al risarcimento del danno nei confronti del revisore: riteniamo tuttavia che, specie quando la revoca non dipende da fatti o comportamenti imputabili al revisore, questi possa agire sulla base dei principi generali in proposito.

⁽¹⁶⁾ Il Regolamento avrebbe dovuto prevedere, in questo caso, altre misure di salvaguardia sostitutive. Allo stato non resta che sperare in una particolare attenzione dell'autorità di vigilanza cui la revoca viene comunicata.

6.4.2.2. Le casistiche di giusta causa

Il Regolamento presenta all'art. 4, comma 1, nove circostanze che danno luogo a giusta causa di revoca. Il comma 2 del medesimo articolo prevede comunque, in via residuale, che costituiscano giusta causa di revoca fatti di rilevanza tale da impedire la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità della funzione.

La revoca in tali circostanze richiederà adeguata e dettagliata motivazione.

Delle nove circostanze codificate:

- quattro sono pertinenti l'appartenenza della società soggetta a revisione ad un gruppo. Si tratta di:
 - cambio del soggetto controllante, salvo che il mutamento sia avvenuto all'interno del medesimo gruppo,
 - cambio del revisore di gruppo, nelle circostanze, previste dai principi di revisione⁽¹⁷⁾, in cui la prosecuzione dell'incarico del revisore della società assoggettata a revisione impedisca al revisore di gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, ovviamente a suo giudizio,
 - cambiamenti all'interno del gruppo, tali da impedire al revisore di gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati, sempre, ovviamente, a suo giudizio,
 - riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo, quando la società assoggettata a revisione è un E.I.P.;
- due sono pertinenti le società assoggettate a revisione:
 - l'acquisizione o la perdita della qualifica di E.I.P.,
 - la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale;
- tre sono pertinenti il revisore:
 - la sopravvenuta inidoneità del revisore ad assolvere l'incarico per insufficienza di mezzi o di risorse,
 - la sopravvenuta situazione di compromissione dell'indipendenza del revisore,
 - i gravi inadempimenti del revisore, che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto.

Diverse osservazioni sono pertinenti.

⁽¹⁷⁾ In particolare dal principio di revisione internazionale n. 600.

Va anzitutto osservato che è prevista una codifica delle giuste cause di revoca, a differenza di quanto avviene per la revoca dei sindaci, normata dall'art. 2400 c.c., comma 2.

Quanto alle circostanze pertinenti l'appartenenza della società ad un gruppo, esiste un problema, connesso alla attuale fase transitoria, circa i principi di revisione da applicare nella revisione legale.

Infatti il Regolamento si riferisce evidentemente, ancorché non esplicitamente, al contenuto dell'[International Standard of Auditing \(I.S.A.\)](#) n. 600 nella versione “clarified”, emesso dall'[International Auditing and Assurance Standards Board \(IAASB\)](#) ed applicabile alle revisioni dei bilanci con esercizio successivo al 15 dicembre 2009, titolato “La revisione del bilancio di gruppo – Considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)”.

Secondo tale principio il revisore del bilancio consolidato, che, per la legge italiana, coincide con il revisore della capogruppo, è integralmente responsabile della revisione del bilancio consolidato ed ha quindi il dovere di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui bilanci di tutte le componenti del gruppo e sul processo di consolidamento. Questo vale anche nel caso il lavoro di revisione legale su bilanci di alcune società consolidate sia svolto dai relativi revisori: il revisore della capogruppo può quindi decidere di non fare affidamento sul lavoro svolto da altri revisori, ritenendo necessario svolgere tale lavoro direttamente, o chiedere che il team di revisione di gruppo affianchi i revisori delle società consolidate o sia comunque coinvolto nella loro revisione.

Sostanzialmente i medesimi principi sono stati fatti propri dal legislatore nazionale, all'art. 14, commi 6 e 7, D.Lgs. 39/2010.

Appare quindi ragionevole consentire la revoca del revisore di una società appartenente ad un gruppo, in tutte le circostanze in cui la sua presenza possa costituire intralcio o comportare duplicazione di costi, secondo le regole che disciplinano la revisione del bilancio consolidato.

Il problema è tuttavia costituito dal fatto che l'I.S.A. n. 600 non è in vigore in Italia: infatti, sebbene i principi di revisione internazionali, emessi dallo IAASB nella versione “clarified”, siano stati tradotti e resi disponibili sul sito dal CNDCEC, essi non sono ancora stati ufficializzati. Il D.Lgs. 39/2010, art. 11, prevede che, a regime, i principi di revisione da utilizzare per le revisioni legali siano appunto quelli internazionali, come recepiti dalla Commissione Europea e che, nel frattempo, siano quelli elaborati da associazioni ed ordini professionali, convenzionati dal M.E.F., e dalla CONSOB. Tali convenzioni sono state stipulate ed un tavolo cui siedono, quali soggetti convenzionati, il CNDCEC, l'Assirevi e l'Istituto

Nazionale Revisori Legali dovrebbe, a breve, ufficializzare la versione italiana dei principi di revisione internazionali.

Ciò, tuttavia, non è ancora avvenuto, né soccorre la norma transitoria di cui al D.Lgs. 39/2010, art. 43, comma 3⁽¹⁸⁾. Essa infatti prevede la vigenza, in fase transitoria, dei principi di revisione emessi in Italia con la raccomandazione o la disposizione di adozione della CONSOB, ma in tema di revisione del bilancio consolidato, il principio di revisione nazionale n. 600, teoricamente in vigore, emesso dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri nel 2003 e raccomandato dalla CONSOB, è del tutto superato alla luce delle citate norme di legge sulla revisione del bilancio consolidato.

Esso infatti prevede che il revisore della capogruppo possa condividere la responsabilità con il revisore di una società partecipata; tale possibilità, ora esclusa dall'art. 14, commi 6 e 7 del D.Lgs. 39/2010, avrebbe reso ingiustificate le casistiche di revoca che stiamo considerando.

Concludendo questa breve digressione, il Regolamento stabilisce alcune caratteristiche di giusta causa di revoca, quando la società assoggettata a revisione fa parte di un gruppo, riferendo anche ai principi di revisione. La ragionevolezza di tali casistiche può essere compresa alla luce dell'I.S.A. n. 600, non ancora in vigore in Italia: solo quando questo principio sarà ufficializzato dal tavolo di ordini ed associazioni convenzionate dal M.E.F., la piena coerenza delle regole sulla revisione legale sarà ripristinata.

Sono opportune altre due osservazioni in merito alle circostanze pertinenti la società ed il revisore.

È interessante notare che due circostanze pertinenti il revisore sono anche, come vedremo, circostanze che giustificano le sue dimissioni, ma non è prevista alcuna decadenza automatica. Mentre infatti, in tema di collegio sindacale, il legislatore parla di ineleggibilità o di decadenza, al verificarsi delle circostanze previste dall'art. 2399 c.c., in materia di revisione il legislatore parla di indipendenza e di idoneità.

⁽¹⁸⁾ L'interpretazione di questa norma è controversa.

Alcuni, fra cui il CNDCEC, la considerano applicabile solo alle revisioni degli E.I.P. Altri, fra cui Assirevi, la considerano applicabile a tutte le revisioni legali.

Così:

CNDCEC – L'applicazione dei principi di revisione dopo il recepimento della direttiva 2006/43/CE – 16/02/2011 Assirevi – Doc. Ricerca 163 – Marzo 2011.

L'idea è che il revisore debba essere il primo giudice della propria idoneità ed indipendenza, a tutela della propria responsabilità, non accettando l'incarico se queste non sono adeguatamente garantite, anche alla luce della dialettica minaccia/salvaguardia, e provvedendo a rassegnare le dimissioni, se, dopo aver accettato l'incarico, mutate circostanze dovessero far venire meno la sua indipendenza o la sua idoneità.

La facoltà di revoca per giusta causa è una ulteriore garanzia di cui il sistema si dota, a cui non dovrebbe essere necessario fare ricorso.

È infine interessante notare che il venir meno in capo alla società dell'obbligo di revisione legale non comporta alcun effetto automatico: la società potrebbe decidere per la continuazione dell'incarico. Per altro la facoltà di revoca per giusta causa, se esercitata, esclude la continuazione automatica dell'incarico fino alla scadenza, come invece avviene per l'organo di controllo delle S.r.l., quando vengono meno le circostanze che obbligano alla sua nomina.

A conclusione delle osservazioni in merito alle giuste cause di revoca, va osservato che il comma 3 dell'art. 4 colpisce con la nullità le clausole o i patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico: l'istituto della revoca è posto a tutela del sistema e delle società gravate dall'obbligo di revisione legale e non rientra nella parte meramente contrattuale dell'accordo tra revisore e società assoggettata alla revisione legale.

6.4.3. Gli istituti di cessazione anticipata: le dimissioni del revisore

- Gli artt. 5 e 6 del Regolamento disciplinano le dimissioni del revisore in modo speculare agli artt. 3 e 4 sulla revoca: l'art. 5 indica casistiche di circostanze che giustificano le dimissioni del revisore ed alcune regole di salvaguardia, mentre l'art. 6 disciplina il processo delle dimissioni.

- Va anzitutto considerato che il Regolamento mostra di attribuire all'istituto delle dimissioni una delicatezza appena inferiore rispetto alla revoca. Il revisore viene incaricato dall'assemblea a tutela dei soci e dei terzi in rapporto con l'impresa e si vuole evitare che in situazioni difficili o rischiose dal punto di vista professionale, il revisore possa "abbandonare la nave", fuggendo dalle proprie responsabilità. Anche se non si arriva a stabilire un principio di "giusta causa", quindi, si afferma che le circostanze che inducono il revisore a dimettersi debbano essere "idonee" a giustificare un simile passo, si indicano alcune casistiche

riconosciute come idonee e, al comma 2 dell'art. 5, si stabilisce il principio che, pur essendo ammesse le dimissioni in altre circostanze, queste devono essere motivate adeguatamente e devono essere tali da impedire la prosecuzione dell'incarico, anche in considerazione delle finalità della revisione legale.

- Anche in questo caso va sottolineata la differenza rispetto all'istituto delle dimissioni per i sindaci, normato dall'art. 2401 c.c., dove, anche in considerazione della possibilità di sostituire i sindaci dimissionari con i supplenti, non vengono poste particolari limitazioni.

6.4.3.1. Circostanze idonee a motivare le dimissioni

All'art. 5, comma 1, vengono indicate otto circostanze idonee a motivare le dimissioni, mentre il comma 2 indica la possibilità, in via residuale, di dimissioni in altre circostanze, adeguatamente motivate.

Delle otto circostanze codificate:

- tre sono pertinenti l'appartenenza della società soggetta a revisione ad un gruppo e coincidono con tre delle quattro circostanze che danno luogo a giusta causa di revoca. Si tratta di:

- cambio del soggetto controllante, salvo che il mutamento sia avvenuto all'interno del medesimo gruppo,

- cambio del revisore di gruppo, nelle circostanze previste dai principi di revisione, in cui la prosecuzione dell'incarico del revisore della società assoggettata a revisione impedisca al revisore di gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati,

- cambiamenti all'interno del gruppo, tali da impedire al revisore di gruppo di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati;

- due sono pertinenti le società assoggettate a revisione:

- il mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi previsto dal contratto, dopo l'avvenuta costituzione in mora,

- la grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento della revisione legale, pur senza che ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo (art. 29 D.Lgs 32/2010);

- tre sono pertinenti il revisore e due di queste coincidono con circostanze che danno luogo a giusta causa di revoca:

- la sopravvenuta inidoneità del revisore ad assolvere l'incarico per insufficienza di mezzi o di risorse,

- la sopravvenuta situazione di compromissione dell'indipendenza del revisore,

– il conseguimento da parte del revisore, ovviamente individuale, al diritto al trattamento di pensione.

Il Regolamento pone poi un altro paletto a contrastare un uso disinvolto dell'istituto delle dimissioni: al comma 3 dell'art. 5 si stabilisce che le dimissioni vanno comunque formulate in tempi e modi idonei a consentire alla società di procedere ad un nuovo incarico ed al comma 3 dell'art.6 si ribadisce il principio, già contenuto nella legge, della prorogatio del revisore, fino a quando la nomina del nuovo revisore non sia divenuta efficace, con un massimo di sei mesi dalle dimissioni.

Abbiamo già commentato le due circostanze pertinenti l'idoneità e l'indipendenza del revisore, osservando come sussista una sorta di dovere deontologico alle dimissioni quando vengono meno l'idoneità e l'indipendenza.

Un atteggiamento simile è dovuto da parte del revisore di una società che fa parte di un gruppo, quando, a seguito di mutate circostanze, il revisore si rende conto che la sua presenza crea intralci al revisore di gruppo: in tali occasioni è opportuno che il revisore proceda spontaneamente a rassegnare le dimissioni, senza attendere che si attivi la procedura di revoca.

Quanto alle circostanze pertinenti la società assoggettata alla revisione legale, va anzitutto ricordato, riguardo al mancato pagamento dei corrispettivi, il legame posto dal legislatore, all'art. 10 del D.Lgs. 39/2010, tra i corrispettivi, la loro adeguatezza, i corretti criteri di determinazione e l'indipendenza dal revisore.

Riguardo poi alla grave e reiterata frapposizione di ostacoli al revisore, senza che ricorrano gli estremi del reato di impedito controllo, c'è da chiedersi dove debba essere posta la linea di confine.

Certamente, in ogni caso, in presenza di dimissioni con questa motivazione, è doveroso che l'organo di controllo e, appena informata, l'autorità di vigilanza, si attivino per modificare radicalmente l'atteggiamento dell'organo amministrativo, anche considerando che nessun altro revisore sarebbe disposto a subentrare nell'incarico, senza aver prima ottenuto adeguate garanzie.

6.4.3.2. Il processo di dimissioni

L'art. 6 presenta i diversi momenti del processo di dimissioni:

- il revisore comunica le proprie dimissioni
 - al rappresentante legale,
 - al presidente dell'organo di controllo;

- gli amministratori convocano tempestivamente l'assemblea;
- l'assemblea prende atto delle dimissioni;
- l'organo di controllo esprime il suo parere;
- l'assemblea nomina un nuovo revisore con le modalità previste dal D.Lgs. 39/2010;
- si provvede alla comunicazione, sia da parte della società, sia da parte del revisore, all'autorità di vigilanza;
- vi è la prorogatio del revisore dimissionario fino a quando la nomina del nuovo revisore non sia divenuta efficace, al massimo per sei mesi dalle dimissioni.

Il Regolamento non precisa la forma con cui devono essere presentate le dimissioni, ma, alla luce degli obblighi di comunicazione alla autorità di vigilanza (artt. 9 e 10), è necessaria la forma scritta, con certezza di data e di consegna.

Le dimissioni dovranno essere adeguatamente motivate.

È una misura di salvaguardia il coinvolgimento dell'organo di controllo, che, avendo il dovere di vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, dovrà attivarsi qualora ravvisi nelle circostanze che hanno portato il revisore alle dimissioni, aspetti critici nel comportamento degli amministratori.

L'organo di controllo dovrà anche vigilare sulla tempestività di convocazione della assemblea e dovrà esprimere in tale sede le proprie osservazioni⁽¹⁹⁾.

Anche in questo caso non si può che deplorare la possibilità che nelle S.r.l. dove, nel rispetto dell'art. 2477 c.c., come modificato dal D.L. 5/2012, sia stato nominato il revisore, ma non l'organo di controllo, questa misura di salvaguardia venga a mancare.

Per la nomina assembleare del nuovo revisore, il Regolamento rimanda alle modalità previste dal D.Lgs. 39/2010, con evidente riferimento alla proposta dell'organo di controllo, alla determinazione dei corrispettivi ed alla durata del nuovo incarico.

⁽¹⁹⁾ Valgono in proposito le considerazioni sulla forma già espresse commentando il processo di revoca.

Come è previsto per l'istituto della revoca, anche l'istituto delle dimissioni è protetto dalla nullità di accordi, clausole o patti che le escludano o le limitino (art. 5, comma 4).

6.4.4. Gli istituti di cessazione anticipata: la risoluzione consensuale

Mentre gli istituti della revoca e delle dimissioni sono atti unilaterali, rispettivamente delle società e del revisore, la legge prevede per la revisione legale anche la possibilità di una risoluzione consensuale del contratto, ora normata all'art. 7 del Regolamento. Si tratta di un istituto, sconosciuto nella disciplina del collegio sindacale, che prevede la cessazione anticipata dell'incarico per un accordo tra la società ed il revisore.

Conseguentemente, se per la revoca e le dimissioni il Regolamento prevede la necessità di una giusta causa o di una idonea circostanza e di altre misure di salvaguardia a tutela della parte che subisce l'iniziativa unilaterale, per la risoluzione consensuale è sufficiente l'accordo fra le parti. Non sono richieste giuste cause o circostanze idonee, ma è richiesto che sia garantita la continuità della funzione.

Per evitare poi che l'accordo tra il revisore, il controllore, e gli amministratori, in definitiva i controllati, possa essere preso a danno dei soci e dei terzi, è previsto che l'assemblea:

- acquisisca le osservazioni del revisore;
- senta l'organo di controllo in merito
 - alla proposta risoluzione consensuale,
 - alle osservazioni del revisore;
- deliberi
 - la risoluzione consensuale, oppure
 - il rigetto della proposta,

e conferisca un nuovo incarico ad un altro revisore, in caso di risoluzione.

Anche per la risoluzione consensuale è prevista:

- la comunicazione, sia da parte della società, sia da parte del revisore, all'autorità di vigilanza;
- la prorogatio del revisore fino a quando la nomina del nuovo revisore non sia divenuta efficace, al massimo per sei mesi dalla delibera di risoluzione.

Valgono le considerazioni in precedenza espresse riguardo alle forme della comunicazione del revisore e dell'organo di controllo alla assemblea e la possibilità, non esplicitamente prevista, che l'assemblea non accolga

la proposta di risoluzione: in tal caso gli amministratori potrebbero proporre la revoca o il revisore potrebbe rassegnare le dimissioni, ma, come si è visto, entrambi gli istituti sono soggetti a precise condizioni.

Mentre per gli E.I.P. l'art. 17, comma 1 del D.Lgs. 39/2010, prevede un periodo di decantazione di almeno 3 esercizi prima che un revisore cessato possa essere rinominato, per la revisione nelle società diverse dagli E.I.P. non sono previsti limiti al rinnovo degli incarichi, né periodi di decantazione dopo la cessazione. Ora tuttavia l'art. 8 del Regolamento introduce un periodo di decantazione di un anno dalla cessazione anticipata, per revoca o per dimissioni, per la riassegnazione di un incarico al revisore anticipatamente cessato, da parte di società diverse dagli enti di interesse pubblico.

È una norma ragionevole in considerazione degli aspetti in qualche modo traumatici della cessazione anticipata non consensuale.

Considerando, tuttavia, che in caso di revoca o di dimissioni occorre nominare un nuovo revisore con un incarico triennale, perché si faccia luogo alla possibilità di riassegnazione al medesimo revisore in precedenza anticipatamente cessato prima che sia decorso un triennio, sarebbe necessario che anche il nuovo revisore cessasse anticipatamente. Non è un evento impossibile, ma, prevedibilmente, non sarà un evento frequente.

6.4.5. La comunicazione alle autorità di vigilanza

La materia è trattata dall'art. 9 del Regolamento, che disciplina le comunicazioni relative agli enti di interesse pubblico e dall'art. 10, che disciplina quelle relative alle società diverse dagli enti di interesse pubblico.

Sono previsti i medesimi adempimenti, nelle medesime forme; l'articolato delle due norme è identico; l'unica differenza consiste nell'autorità di vigilanza destinataria delle comunicazioni: la CONSOB nel caso di E.I.P. e la Ragioneria Generale dello Stato (R.G.S.) nell'ambito del M.E.F., per le società diverse dagli E.I.P.

Gli obblighi di comunicazione incombono sia sulle società assoggettate a revisione che sui revisori.

Le società devono trasmettere all'autorità di vigilanza:

- la deliberazione di cessazione anticipata e la deliberazione circa il conferimento del nuovo incarico,
- il parere dell'organo di controllo,
- una relazione dell'organo amministrativo, adeguatamente motivata,

sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata.

La tempistica di comunicazione è entro 15 giorni dalle delibere assembleari: nel caso che la delibera di cessazione e quella di nomina non coincidano, verrà prima la comunicazione pertinente la cessazione, successivamente integrata con la comunicazione della delibera di nomina, ragionevolmente riferita alla precedente comunicazione, sempre nel termine di 15 giorni dalla avvenuta nomina.

La relazione dell'organo amministrativo è un documento che deve essere predisposto ai fini della comunicazione, mentre il parere dell'organo di controllo è quello che deve essere presentato in assemblea.

I documenti trasmessi devono essere in originale o in copia dichiarata conforme dal presidente dell'organo di controllo: è ragionevole supporre che, in assenza dell'organo di controllo, la dichiarazione di conformità possa essere rilasciata da un notaio.

Il revisore deve trasmettere:

- in caso di dimissioni, copia delle stesse,
- in caso di revoca o di risoluzione consensuale, copia delle

osservazioni presentate all'assemblea.

La tempistica, in caso di dimissioni, è entro 15 giorni dalla avvenuta presentazione. In caso di revoca o di risoluzione consensuale, la norma recita "entro il medesimo termine", ma non precisa da quando tale termine viene conteggiato: poiché tuttavia l'assemblea dei soci potrebbe rigettare la proposta di revoca o di risoluzione consensuale ed in tal caso non si avrebbe alcuna cessazione anticipata, è ragionevole far decorrere tale termine, per la comunicazione delle osservazioni, dalla data della delibera di cessazione anticipata e non da quella di presentazione.

Per le comunicazioni da parte del revisore non sono previste forme di garanzia di autenticità.

Nel caso delle comunicazioni alla CONSOB, sia da parte della società che del revisore, non sono indicate forme particolari di trasmissione, anche se si avrà cura di dare ad esse data certa e certezza di consegna, mentre per le comunicazioni al M.E.F. - R.G.S., il comma 4 dell'art. 10 rimanda ad una "determina" sulle modalità di trasmissione, che è stata pubblicata sul sito della Ragioneria Generale dello Stato il 2 aprile 2013.

Le comunicazioni della società sono responsabilità degli amministratori, sotto la vigilanza, quando presente, dell'organo di controllo, che, in caso di inerzia, deve sostituirsi agli amministratori nell'adempimento.

La tabella che segue riepiloga in forma sintetica gli obblighi di comunicazione.

	Deliberazione assembleare cessazione anticipata	Deliberazione assembleare conferimento nuovo incarico	Parere organo di controllo	Relazione amministratori su ragioni /motivi	Destinatario	
					Società E.I.P.	Società non E.I.P.
Società						
Revoca	x	x	x	x	CONSOB	M.E.F. – R.G.S.
Dimissioni		x	x	x	CONSOB	M.E.F. – R.G.S.
Risoluzione consensuale	x	x	x	x	CONSOB	M.E.F. – R.G.S.
Revisore	Osservazioni	Dimissioni				
Revoca	x				CONSOB	M.E.F. – R.G.S.
Dimissioni		x			CONSOB	M.E.F. – R.G.S.
Risoluzione consensuale	x				CONSOB	M.E.F. – R.G.S.

Tabella 1

Obblighi di comunicazione all'autorità di vigilanza in caso di cessazione anticipata del revisore

La duplice comunicazione da parte del revisore e della società, soggetti in contrapposizione di responsabilità, mette l'autorità di vigilanza in grado di valutare se, nel procedimento di cessazione anticipata del revisore, siano ravvisabili aspetti critici o fatti censurabili.

Il Regolamento non contiene nessuna indicazione su quale processo si metta in moto in queste circostanze, anche se è prevedibile una attivazione dell'autorità di vigilanza sulla base dei propri poteri⁽²⁰⁾.

⁽²⁰⁾ Mentre il D.Lgs. 39/2010 prevede ampiamente i poteri e le procedure che le autorità di vigilanza possono attivare nei confronti dei revisori, non sono ben chiari i poteri attivi e la legittimazione ad agire nei confronti della società, quando i comportamenti censurabili siano ascrivibili a questa e l'autorità non sia titolata ad una vigilanza specifica anche nei suoi confronti. Non è quindi chiaro come il M.E.F. possa attivarsi nei confronti della società non E.I.P. ed anche come CONSOB possa attivarsi nei confronti di società dichiarate come E.I.P. solo ai fini della revisione legale.

6.4.6. Presenza di più ipotesi di cessazione anticipata

L'art. 11 del Regolamento disciplina il caso in cui ricorrano più ipotesi di cessazione anticipata e manchi accordo tra società e revisore. Si tratta quindi di circostanze suscettibili sia di revoca da parte della società, sia di dimissioni giustificate da parte del revisore: la norma stabilisce che, in questo caso, si segue il procedimento pertinente la richiesta di cessazione che prima è pervenuta a conoscenza della controparte⁽²¹⁾.

6.5. Dalla bozza di consultazione al Regolamento

Può essere interessante confrontare il Regolamento con la bozza che era stata posta in consultazione da parte del M.E.F. nel luglio 2011 e con le osservazioni di consultazione proposte dai soggetti che avevano risposto: Assonime, Assirevi, CNDCEC, Axis S.r.l..

Nel passaggio dalla bozza di consultazione al Regolamento definitivo sono state apportate un numero limitato di modifiche. Le principali, certamente migliorative, sono le seguenti.

La bozza limitava la possibilità di risoluzione consensuale ai casi in cui era prevista la revoca per giusta causa e le dimissioni, di fatto limitando in modo immotivato la scelta del legislatore.

Come abbiamo visto la versione definitiva, in presenza di accordo fra le parti, si limita a chiedere la continuità della attività di revisione legale, oltre a prevedere sia le osservazioni del revisore, sia il parere dell'organo di controllo, se presente, per l'assemblea chiamata a deliberare in merito.

Sono state previste altre circostanze di giusta causa di revoca rispetto a quelle indicate nella bozza, su suggerimento delle osservazioni di consultazione:

- il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'E.I.P. assoggettato a revisione,
- l'acquisizione o la perdita della qualifica di E.I.P..

La bozza prevedeva una delibera di accettazione delle dimissioni da parte della assemblea, con la possibilità di revoca delle dimissioni sino a quel momento.

⁽²¹⁾ Anche da questa norma discende l'importanza di utilizzare, sia per la revoca che per le dimissioni, forme che garantiscano la certezza di data e di consegna.

Giustamente la versione definitiva ha abbandonato questa impostazione, prevedendo che l'assemblea prenda atto delle dimissioni e proceda alla nomina del nuovo revisore. La possibilità di revoca delle dimissioni non è più prevista.

La bozza prevedeva per gli E.I.P. un periodo di decantazione di tre anni prima di un nuovo incarico ad un revisore anticipatamente cessato. Tale previsione, che ripeteva inutilmente la norma ordinaria del periodo di decantazione per i revisori degli E.I.P. dopo la cessazione, è stata giustamente cassata nella versione definitiva.

Può poi essere interessante considerare le principali osservazioni di consultazione che non sono state considerate.

Si tratta di quanto segue.

Alcuni suggerimenti di modifica non recepiti sembrano pertinenti più gli interessi dei soggetti rappresentati dalle organizzazioni che li propongono, piuttosto che l'interesse generale.

Così:

- la possibilità di limitare contrattualmente la possibilità di dimissioni, proposta da Assonime e, specularmente, la limitazione dell'ipotesi residuale di revoca, proposta da Assirevi;
- l'opportunità di prevedere solo la comunicazione alle autorità di vigilanza da parte del revisore, proposta da Assonime e, specularmente, i dubbi di Assirevi sulla utilità della comunicazione del revisore;
- la soppressione del parere da parte dell'organo di controllo alla assemblea, proposto dal CNDCEC.

Altri suggerimenti non recepiti invece sarebbero stati migliorativi in senso generale o toccavano questioni che, come abbiamo in precedenza osservato, sono criticabili nella versione definitiva.

Così:

- la opportunità di prevedere altre casistiche di dimissioni legate alle circostanze in cui i principi di revisione, sia nazionali in vigore, sia internazionali, prevedono o suggeriscono il recesso del revisore, come proposto sia da Assirevi che dal CNDCEC;
- il tema, suggerito da Assirevi, del risarcimento del danno al revisore in caso di cessazione anticipata, che la norma non prevede e che il Regolamento non affronta, neppure per i casi di cessazione anticipata imputabili alla società assoggettata a controllo;
- il tema, sollevato da Assirevi, del periodo di decantazione prima di poter riassegnare l'incarico ad un revisore in precedenza anticipatamente cessato, nelle società diverse dagli E.I.P., su cui noi pure abbiamo sollevato perplessità.

Va poi considerato il tema, sollevato da Assirevi, circa l'opportunità di estendere l'applicabilità del Regolamento anche ai sindaci incaricati della revisione legale, per quanto riguarda tale funzione, mentre Assonime ed il CNDCEC condividevano l'impostazione della bozza, che non è stata modificata nella versione definitiva.

È un tema rilevante meritevole di approfondimento, cui dedichiamo il prossimo paragrafo.

6.6. La cessazione anticipata dei sindaci-revisori

La revisione contabile è una funzione di controllo che storicamente si è costruita con riferimento alla società professionale di revisione: una struttura societaria gerarchica di tipo piramidale. Quando in Italia, con il D.Lgs. 136/1975 è stato introdotto l'obbligo di assoggettare alla revisione contabile il bilancio delle società quotate, è stato previsto che solo l'organo di controllo società di revisione fosse abilitato a svolgerla. Successivamente, con il recepimento delle direttive comunitarie in materia societaria, è stato previsto che anche il revisore individuale potesse svolgere tale funzione. Con la riforma del diritto societario, nel 2004, il legislatore ha previsto l'estensione dell'obbligo di controllo contabile a tutte le S.p.A. ed alle S.r.l., in alcune casistiche, consentendo, sotto certe condizioni, che anche il collegio sindacale svolgesse tale controllo. Con l'approvazione del D.Lgs. 39/2010 questa impostazione è stata confermata.

L'attribuzione anche al collegio sindacale, un organo collegiale di pari, di una funzione di controllo originariamente pensata per l'organo di controllo società di revisione, pone diversi problemi, sia sulla modalità di esecuzione, che necessariamente sarà svolta, pur rispettando le medesime regole, in modo differente da come sarebbe svolta dal revisore individuale o dalla società di revisione, sia per la soluzione dei casi in cui le regole che disciplinano l'organo collegio sindacale sono differenti da quelle che disciplinano la funzione: è questo il caso della cessazione anticipata.

6.6.1. La cessazione anticipata dei sindaci

Gli artt. 2400 e 2401 c.c. disciplinano la cessazione dei sindaci.

Va anzitutto premesso che, a norma dell'art. 2397 c.c., il collegio si compone di membri effettivi e di membri supplenti.

Questi ultimi hanno appunto la funzione di subentrare in caso di

cessazione anticipata⁽²²⁾ di un membro effettivo, secondo le regole di sostituzione previste dall'art. 2401 c.c., così da dare all'organo continuità, almeno entro certi limiti.

Nei casi in cui la cessazione anticipata coinvolge più membri effettivi, così che i supplenti non siano sufficienti, deve essere tempestivamente convocata l'assemblea per ricostituire l'organo di controllo. La mancata ricostituzione dell'organo e la perdurante irregolarità della sua composizione configurano una causa di scioglimento per le S.p.A., mentre per le S.r.l. provvede il Tribunale, su richiesta di qualsiasi soggetto interessato, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore.

Sono cause di cessazione dei sindaci⁽²³⁾:

- la scadenza naturale,
- la revoca,
- le dimissioni,
- la decadenza,
- la variazione del sistema di amministrazione e controllo,
- il decesso.

È anzitutto opportuno considerare le prime tre cause, sottolineando le differenze rispetto a quando le medesime circostanze si verificano per il revisore.

L'art. 2400 c.c. prevede la durata di tre esercizi, con scadenza alla data di convocazione dell'assemblea che deve approvare il bilancio del terzo esercizio di mandato, ma con prorogatio fino a quando il nuovo collegio non sia entrato in carica.

La revoca dei sindaci è consentita per giusta causa e la deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto del Tribunale, sentito l'interessato⁽²⁴⁾.

⁽²²⁾ L'art. 2401 limita l'istituto della sostituzione ai casi di morte, rinuncia o decadenza. È quindi escluso il caso di revoca; così che l'assemblea che la delibera deve anche provvedere alla sostituzione ed alla integrazione del collegio, fatto salvo che la delibera assume efficacia solo quando il decreto di approvazione del Tribunale diventa definitivo.

⁽²³⁾ Si rimanda per un approfondimento alla Norma 1.6, all'interno delle "Norme di Comportamento del Collegio Sindacale" emesse dal CNDCEC nel gennaio 2012 e liberamente scaricabili dal sito del Consiglio.

⁽²⁴⁾ Va poi ricordato, ai sensi dell'art. 2449 c.c., che quando gli statuti conferiscono allo Stato o agli enti pubblici, partecipanti al capitale di una società, la riserva di nomina di sindaci, questi possono essere revocati solo dall'ente che li ha nominati.

La formulazione della norma sembra riferirsi alla revoca individuale del sindaco, ma nulla vieta la revoca dell'intero collegio.

Il coinvolgimento del Tribunale comporta che la delibera di revoca assuma efficacia solo quando il decreto del Tribunale diventi definitivo. La mancata menzione della revoca tra le cause che, secondo l'art. 2401 c.c., danno luogo a sostituzione, fa ritenere che, contestualmente alla delibera di revoca, l'assemblea abbia il dovere di reintegrare l'organo di controllo, a valere dopo il decreto del Tribunale. Non è prevista una codifica di giusta causa, visto che l'apprezzamento delle motivazioni è evidentemente rimesso alla valutazione del magistrato. Non sono previste osservazioni formali del sindaco di cui si propone la revoca, sia perché questi, presente in assemblea, può far valere le proprie ragioni, sia perché il Tribunale è tenuto a sentirlo.

La rinuncia, cioè le dimissioni, rientra tra le circostanze che danno luogo a sostituzione. La norma non menziona alcuna necessità di circostanze idonee a giustificarle, non menziona forme obbligatorie, non fa alcun riferimento ad una eventuale prorogatio né al tema del risarcimento del danno. Ne consegue che le dimissioni del sindaco sono libere, senza limitazioni. La dottrina suggerisce la forma scritta, l'indicazione di motivazioni, la data e la consegna certa, oltre che alla società, nella persona del legale rappresentante, agli altri membri del collegio, inclusi i supplenti. È pacifica la efficacia immediata delle dimissioni, non appena pervenute a conoscenza della società, quando è possibile fare luogo alla sostituzione.

È invece controversa l'efficacia immediata, quando le dimissioni dell'intero collegio comportano la convocazione della assemblea, per una nuova nomina dell'organo di controllo: mentre la Professione e parte della dottrina sono per l'efficacia immediata, la giurisprudenza sembra ormai orientata in senso contrario, ritenendo le dimissioni dell'intero collegio efficaci solo quando l'organo è stato ricostituito⁽²⁵⁾.

Può essere ora utile considerare anche le altre cause di cessazione del sindaco.

In caso di morte subentra il supplente secondo le regole di sostituzione.

⁽²⁵⁾ A favore dell'efficacia immediata: CNDCEC – Norme di comportamento del collegio sindacale – Norma 1.6 – gennaio 2012

Contro: Cassazione – Sentenza 67881 del 4 maggio 2012.

Lo stesso avviene in caso di decadenza.

Il sindaco decade quando perde i requisiti di professionalità previsti dall'art. 2397 c.c. o dall'art. 2409-*bis*, per esempio a seguito della cancellazione dal registro dei revisori, quando è richiesto tale requisito. Si decade inoltre se vengono meno i requisiti di eleggibilità previsti dall'art. 2399 c.c. e in caso di assenza ingiustificata dalle riunioni del collegio, dell'assemblea, del consiglio di amministrazione o del comitato esecutivo, secondo le previsioni degli artt. 2404, 2405, c.c.. La decadenza ha efficacia dal momento dell'accertamento della circostanza che la determina.

La variazione del sistema di amministrazione o controllo, da tradizionale a monistico o dualistico, comporta il venir meno del collegio sindacale e, quando questo è incaricato anche della funzione di revisione legale, la nomina di un revisore. Salvo diversa previsione da parte dell'assemblea straordinaria che delibera la variazione, questa ha effetto dalla data della assemblea convocata per l'approvazione del bilancio dell'esercizio successivo a quello in cui è stata presa la delibera. Al più tardi in quella sede dovrà essere nominato il nuovo revisore.

In caso di cessazione dell'obbligo di nomina di un organo di controllo⁽²⁶⁾ per il venir meno, nelle S.r.l., delle circostanze che lo determinano, è dottrina unanime che l'organo di controllo resta in carica fino alla scadenza naturale del mandato.

6.6.2. Cosa avviene per i sindaci-revisori?

La questione è stata definitivamente chiarita dal Regolamento. L'art. 1, comma 2 del Regolamento, stabilisce che “la cessazione dall'ufficio di sindaco è disciplinata dagli articoli 2400 e 2401 del codice civile, anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale, a norma dell'art. 2409 bis, secondo comma, del codice civile”.

È evidente che il riferimento non è solo ai sindaci delle S.p.A., incaricati anche della revisione legale, ma anche ai membri dell'organo di controllo ed al sindaco unico delle S.r.l., quando, sussistendone le condizioni, ad essi è stata affidata anche la revisione.

⁽²⁶⁾ In situazioni di obbligo, secondo l'art. 2477 c.c., una S.r.l. deve nominare un revisore o un organo di controllo, che, salvo diversa previsione statutaria, è composto da un solo membro effettivo.

Il contrasto tra regole che disciplinano la funzione e regole che disciplinano l'organo viene risolto dal Regolamento, stabilendo la prevalenza delle seconde.

Ne consegue che:

- non è possibile la cessazione anticipata del sindaco-revisore o dell'intero collegio, limitatamente alla funzione di revisore legale,
- la cessazione del sindaco-revisore, sia naturale, per scadenza del mandato, sia anticipata, coinvolge sempre sia la funzione di vigilanza che la funzione di revisione legale,
- la revoca del sindaco-revisore segue le procedure di cui all'art. 2400 c.c.,
- le dimissioni del sindaco-revisore sono libere e danno luogo a sostituzione, quando possibile, o alla tempestiva convocazione dell'assemblea per la piena ricostituzione del collegio,
- per il sindaco revisore, come per il collegio nel suo complesso, non è prevista la cessazione anticipata per risoluzione consensuale,
- la cessazione anticipata del sindaco-revisore, o dell'intero collegio, va tuttavia comunicata al MEF –RGS, sia da parte del sindaco-revisore o del Presidente del collegio sindacale, sia da parte della società, come previsto dalla “determina” MEF-RGS del 2 aprile 2013⁽²⁷⁾,
- la morte o la decadenza del sindaco-revisore danno luogo a sostituzione.

Abbiamo già osservato come la delibera dell'assemblea straordinaria di variazione del sistema di amministrazione e controllo dia luogo all'obbligo di nominare un revisore al momento in cui la delibera assume efficacia e come il venir meno dell'obbligo di nomina non comporti effetti fino alla naturale scadenza dell'organo.

Resta in conclusione da considerare gli effetti del Regolamento sui casi, non infrequenti, in cui un collegio sindacale incaricato del controllo contabile, dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. 39/2010, in assenza del Regolamento, abbia ugualmente rinunciato all'incarico, limitatamente alla funzione di revisione legale, mantenendo però la carica sindacale.

A questi casi sono poi da equiparare quelli di cessazione anticipata di un revisore, sulla base delle norme di legge, ma in assenza di Regolamento.

⁽²⁷⁾ Rimane poi, naturalmente, l'obbligo in capo al sindaco revisore di comunicare la cessazione dell'incarico di revisione al Registro dei revisori, secondo le disposizioni del Regolamento ex D.M. 20 giugno 2012, n. 145, art. 11.

Sembra ragionevole argomentare che in questi casi i comportamenti del revisore, del sindaco-revisore, del collegio e/o della società assoggettata a revisione siano viziati da annullabilità, che può essere fatta valere in giudizio, dimostrando la propria legittimazione attiva, entro cinque anni dal fatto.

NUMERI PUBBLICATI

Anno 2007

- nr. 1 L'amministrazione nelle S.r.l. • *Simone Alodi*
- 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 • *Ernersto 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 α 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 Co da, 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 Terazzi*
- 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 Picolli*
- 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 Scenna, Gabriele Badalotti, Eros A. Tavernar*
- nr. 31 La riforma della revisione legale in Italia: una prima analisi del D.Lgs. 39 del 27 gennaio 2010 • *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*
- nr. 32 Obbligo P.E.C. - Opportunità e problematiche per gli studi professionali • *Commissione Informatica e C.C.I.A.A. - Gruppo di lavoro: Fabrizio Baudo, Davide Campolunghi, Filippo Caravati, Alberto De Giorgi, Gianluca De Vecchi, Pietro Longhi, Daniele Tumietto*
- nr. 33 Nuova tariffa professionale - Commento alle modifiche intervenute • *Mario Tracanella*

Anno 2011

- nr. 34 Perdite di valore e avviamento secondo i principi IFRS • *Riccardo Bauer, Claudia Mezzabotta*
- nr. 35 Patrimonializzare e sostenere la competitività delle PMI italiane: la quotazione su AIM Italia • *Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: Carlo Arlotta, Franco Bertolotti, Elisabetta Co da Negozio, Carlo Pesaro, Giorgio Venturini*
- nr. 36 La mediazione civile – Novità normative e contesto operativo • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 37 La mediazione civile – Le tecniche di gestione dei conflitti • *Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - a cura di Maria Rita Astorina e Claudia Mezzabotta*
- nr. 38 Caratteri e disciplina del concordato fallimentare • *Carlo Bianco, Mariacarla Giorgetti, Patrizia Riva, Aldo Stesuri, Cesare Zafarana*
- nr. 39 Remunerare gli amministratori - Compensi incentivi e governance • *Gianluigi Boffelli*

Anno 2012

- nr. 40 Scritti di Luigi Martino • *Comitato Editoriale - a cura di Gianbattista Stoppani e Dario Vêlo*
- nr. 41 Aspetti fiscali delle operazioni straordinarie per i soggetti IAS/IFRS • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Emanuela Fusa*
- nr. 42 L'accertamento tecnico dell'usura per le aperture di credito in conto corrente • *Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni - a cura di Marco Capra, Roberto Capra*
- nr. 43 Il nuovo concordato preventivo a seguito della riforma • *Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali*
- nr. 44 Introduzione all'Istituto del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*
- nr. 45 Ambiti di applicazione del Trust • *Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni*

Anno 2013

- nr. 46 Arbitro Bancario Finanziario • *Commissione Metodi ADR*
- nr. 47 Il rischio di continuità aziendale nel bilancio IAS ed in quello OIC • *Commissione Principi Contabili - a cura di Girolamo Matranga*
- nr. 48 La mediazione civile nelle liti fra soci: profili giuridici ed efficacia negoziale • *Commissione Metodi ADR - a cura di Maria Rita Astorina, Marcella Caradonna*
- nr. 49 La fiscalità della produzione nelle fonti di energie rinnovabili • *Commissione Diritto Tributario Nazionale - a cura di Federica Fiorani*
- nr. 50 Il modello GBS 2013: lo standard italiano per la redazione del Bilancio Sociale • *Commissione Bilancio Integrato - a cura di Claudio Badalotti, Dario Vêlo, Gabriele Badalotti*

finito di stampare
nel mese di febbraio 2014

3LB srl
Osnago (LC)

nr. 51.

La riforma della Revisione legale introdotta con il D.Lgs 39/2010, con il quale è stata recepita la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, richiedeva, come noto, per la sua piena attuazione, l'emanazione di una serie di regolamenti da adottare con decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze –MEF– per disciplinare molti aspetti tecnici ed operativi della disciplina.

A distanza di quasi quattro anni il Quaderno, nel prendere atto che la riforma ha esplicito i suoi effetti in modo solo parziale, mancando ancora l'emanazione di importanti regolamenti d'attuazione, fa il punto sui regolamenti emanati con un taglio operativo e d'ausilio ai colleghi che dovranno misurarsi con la loro applicazione pratica.

Daniele Bernardi, Dottore Commercialista e Revisore Contabile. Esercita l'attività professionale a Milano. Presidente della Commissione controllo societario dell'ODCEC di Milano e professore a contratto presso l'Università degli Studi di Milano-Bicocca nel corso "Il sistema di controllo del collegio sindacale".

Gaspere Insaudo, Dottore Commercialista in Milano. È Vicepresidente della Commissione Controllo Societario dell'ODCEC di Milano. Ha fatto parte delle ultime due Commissioni Nazionali per lo studio e la statuizione dei Principi di Revisione del CNDCEC.

Giorgio Morettini, Dottore Commercialista in Milano, componente della Commissione Controllo societario dell'ODCEC di Milano dal 2008, con cui ha collaborato alla stesura di quaderni e newsletter. Esercita la professione presso lo Studio Pirola Pennuto Zei & Associati di Milano.

Massimiliano Pergami, Dottore Commercialista e Revisore Legale, iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano; componente della Commissione Controllo Societario - con cui ha collaborato nella stesura di alcuni quaderni e della newsletter.

Cristina Quarleri, Dottore Commercialista e Revisore legale, iscritto all'ODCEC di Milano; componente della Commissione Controllo societario ODCEC di Milano da diversi anni con cui ha collaborato nella stesura di alcuni quaderni ed articoli. Consigliere dell'ODCEC di Milano. Socio di società di revisione, KPMG Spa.

ISSN 1971-2456