



Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei
conti

Indipendenza e obiettività del revisore: aspetti generali e quadro normativo alla luce delle modifiche introdotte dal D.lgs. 135/2016

Cristian Carini

Struttura intervento

- 1) **Il D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016**
- 2) **Codice di deontologia professionale MEF**
- 3) **Regolamento sui procedimenti sanzionatori**
- 4) **Unione Europea**
- 5) **Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili**
- 6) **Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale**
- 7) **Alcune sentenze di merito e di legittimità**

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Art.10 – Indipendenza e obiettività (e art. 22 Direttiva

2004/109/CE)

art. 10 c. 1)

Obiettivo

- 1) Indipendenza
- 2) e non coinvolgimento nel processo decisionale del revisore

Organi di amministrazione, Dirigenti, Dipendenti, Rete

art. 10 c. 1-ter)

art. 10 c. 1)

Soggetti coinvolti

- 1) Revisore legale/Società di revisione legale (SR)
- 2) Qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale

Durata

art. 10 c. 1-bis)

Il requisito di indipendenza deve sussistere durante:

- 1) il periodo cui si riferiscono i bilanci da sottoporre a revisione legale
- 2) e durante il periodo in cui viene eseguita la revisione legale stessa

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Approccio seguito dal Legislatore



D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Tipologie di rischio di indipendenza richiamate



D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

La rete

Art. 1

Rete

Ambito
soggettivo

Struttura alla quale appartiene
il revisore legale o SR

Cooperazione

a

)

e

persegue chiaramente la condivisione
degli utili o dei costi

oppure

fa capo a una proprietà, un controllo o
una direzione comune

b

)

e

condivide prassi e procedure comuni
di controllo della qualità, la stessa
strategia aziendale, uno stesso nome o
una parte rilevante delle risorse
professionali

Condizioni

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Tipologie di rischio di indipendenza richiamate

Tipologie di rischi

art. 2

Auto-riesame

Interesse personale

Esercizio del patrocinio legale

Familiarità

Minaccia di intimidazione

art. 3

Detenzione di strumenti finanziari

art. 5 c)

Rapporto di lavoro (dipendente o di altro tipo)

che potrebbe causare conflitto di interessi o percepito come tale

Relazioni finanziarie
Relazioni personali
Relazioni d'affari
Relazioni di lavoro
Relazioni di altro genere

art. 13

Il revisore non accetta o sollecita

Regali
Favori di natura pecuniaria e non

Salvo che un terzo informato, obiettivo e ragionevole considererebbe il loro valore trascurabile o insignificante.

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Tipologie di rischio di indipendenza richiamate

Tipologie di rischi

art. 7

Divieto di rivestire cariche all'interno dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione ---> se non sia decorso almeno un anno dal cessazione del rapporto di revisione

Cariche sociali negli organi di amministrazione
Lavoro autonomo
Lavoro subordinato
Funzioni dirigenziali di rilievo

Il divieto opera per:

- ✓ il revisore legale,
- ✓ il responsabile chiave della revisione,
- ✓ i soci della società di revisione,
- ✓ qualsiasi persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale, nel caso in cui tali soggetti siano stati personalmente abilitati all'esercizio della professione di revisore legale, per il periodo di un anno dal loro diretto coinvolgimento nell'incarico di revisione legale.

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Art.10 – Indipendenza e obiettività una sintesi

FORMALE
Insussistenza di
condizioni di
incompatibilità legale



Rapporti contrattuali, partecipazioni rilevanti, legami di parentela o di lavoro tra soci, amministratori, sindaci delle due società in rapporto di revisione

SOSTANZIALE



SOGGETTIVA
Intesa come atteggiamento
mentale indipendente



OGGETTIVA
Intesa come condizione
obiettiva di essere
riconosciuto indipendente
dai terzi

interesse
personale

confidenziali
tà

familiarità

auto-riesame

fiducia
eccessiva

intimidazione

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Art. 17 – Indipendenza enti di interesse

Art. 5 – D.Lgs 39/201 e
Regolamento UE N.537/2014

fornire
alcuno i
seguenti



Un revisore legale di un EIP non deve fornire, direttamente o indirettamente, all'ente sottoposto a revisione, alcun servizio diverso dalla revisione contabile durante il lasso di tempo compreso tra l'inizio del periodo oggetto di revisione e l'emissione della relazione di revisione.

- tenuta dei libri contabili e altri servizi relativi alle registrazioni contabili o alle relazioni di bilancio
- progettazione e realizzazione dei sistemi informativi contabili
- servizi di valutazione e stima
- servizi attuariali
- gestione esterna dei servizi di controllo interno
- consulenza e servizi in materia di organizzazione aziendale diretti alla selezione, formazione e gestione del personale
- intermediazione di titoli, consulenza per l'investimento o servizi bancari d'investimento; prestazione di difesa giudiziale
- altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione, individuati dalla Consob

D.Lgs 39/2010 emendato dal D.Lgs. 135/2016

Misure di salvaguardia e controllo qualità

art. 4

**Documentar
e nelle carte
di lavoro**

**I rischi rilevanti per
l'indipendenza**

Le misure adottate per limitarli

art. 20

**Controllo
qualità**

ogni 6 anni da parte del MEF
(o ogni 3 CONSOB per EIP)

- Verifica dei documenti di revisione
- Valutazione della conformità ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza
- Valutazione della quantità e qualità delle risorse investite
- Valutazione dei corrispettivi incassati
- Valutazione del sistema di controllo interno della qualità nella società di

Codice di deontologia professionale MEF

Adottato dalla Ragioniere generale dello Stato prot. n.245504 del 20.11.18 in applicazione dell'art. 9 c.1 D.Lgs 39/2010. Il Codice è applicabile a decorrere dagli incarichi di revisione legale relativi agli esercizi aventi inizio nel corso del 2019.

Codice etico IESBA

Ambito di applicazione

Revisore legale, come singolo professionista o come componente di un organo societario

Società di revisione

Compresi i soggetti appartenenti alla rete del soggetto abilitato alla revisione (contrassegnati con un * nel Codice)

I soggetti che hanno partecipato

- ✓ Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi)
- ✓ Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
- ✓ Istituto Nazionale Revisori Legali
- ✓ MEF
- ✓ CONSOB

Codice di deontologia professionale MEF

Struttura

Parte A – Framework

- ✓ L'approccio concettuale
- ✓ I rischi e le misure di salvaguardia
- ✓ La risoluzione dei conflitti di natura deontologica
- ✓ I principi – rinvio

Parte B – L'applicazione dei principi

- ✓ Rischi e misure di salvaguardia (par. 200.3 – 200.15)
- ✓ Incarico Professionale (par. 210.1 – 210.14)
- ✓ Conflitto di interessi (220.1 – 220.6)
- ✓ Secondo parere (230.1 – 230.3)
- ✓ Compensi e altre tipologie di remunerazione (240.1 – 240.8)
- ✓ Promozione delle prestazioni professionali (250.1 -250.2)
- ✓ Regali, ospitalità e altri favori di natura pecuniaria e non pecuniaria (260.1 – 260.3)
- ✓ Custodia dei beni del cliente (270.1)
- ✓ Obiettività (280.1 – 280.4)

Si osserva:

È ancora in attesa di ricevere attuazione l'articolo 10, comma 12, che prevede i principi di indipendenza e obiettività, necessario completamento del Codice etico

Codice di deontologia professionale MEF

I principi fondamentali

Integrità

Diretto, trasparente e onesto

**Competenza
professionale e
diligenza**

Aggiornamento professionale e conformità ai principi tecnici e professionali.

Riservatezza

Non diffusione e utilizzo improprio dei dati e delle informazioni

**Comportamento
professionale**

Evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance

Obiettività

No pregiudizi o conflitti di interesse, influenze di terzi.

Codice di deontologia professionale MEF

I rischi per l'indipendenza

Auto-riesame

L'obiettività è influenzata da un giudizio espresso o dai risultati di un servizio reso precedentemente dal soggetto abilitato alla revisione (*), o da altro individuo che opera all'interno della sua rete. Ciò si verifica quando:

- (i) tale giudizio o i risultati di tale servizio siano riflessi nell'oggetto dell'incarico di assurance in corso o, più in generale;
- (ii) nella formazione del suo giudizio nell'incarico di assurance in corso, il soggetto abilitato alla revisione si trovi nella situazione di rivalutare il lavoro precedentemente svolto

Interesse personale

Interesse finanziario o di altra natura che influenza il giudizio professionale o il comportamento del soggetto abilitato alla revisione

Promozione degli interessi del cliente

Il soggetto abilitato alla revisione promuove o rappresenta la posizione di un cliente in modo tale che la sua obiettività ne risulti compromessa

Familiarità

A causa di un rapporto molto stretto o di lunga durata con un cliente, il soggetto abilitato alla revisione risulti eccessivamente accondiscendente nei confronti del cliente o in relazione alle attività da questo richieste

Minaccia di intimidazione

Il revisione è dissuaso dall'agire in modo obiettivo a causa di pressioni, reali o percepite, ivi compresi i tentativi di esercitare una indebita influenza sullo stesso. La parte B del presente Codice illustra come tali categorie di rischi possono avere origine

Codice di deontologia professionale MEF

Le misure di salvaguardia

1) Legge, regolamenti e principi professionali

- ✓ i requisiti relativi alla formazione teorica e pratica e all'esperienza necessarie per conseguire l'abilitazione all'esercizio della revisione legale da parte del soggetto abilitato alla revisione e alla formazione continua;
- ✓ i regolamenti e i codici di corporate governance;
- ✓ i principi di revisione, deontologici e altri principi professionali;
- ✓ le procedure di monitoraggio e disciplinari di fonte professionale o regolamentare;
- ✓ il riesame della qualità, effettuato da un soggetto terzo previsto dalla legge, delle relazioni, comunicazioni o altre informative prodotte dal soggetto abilitato alla revisione.

2) Ambiente di lavoro (parte B)

Codice di deontologia professionale MEF

Principi → Rischi → Misure di salvaguardia

Il soggetto abilitato alla revisione identifica rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali

Valutazione

Applicazione

Misure di salvaguardia

sono ad un livello ACCETTABILE

informato, dopo aver soppesato tutti i fatti e le circostanze specifici a disposizione del soggetto abilitato alla revisione in quel momento, concluderebbe, verosimilmente, che l'applicazione di misure di salvaguardia elimini i rischi o li riduca entro un livello accettabile in modo che l'osservanza dei principi fondamentali non sia

Se il rischio non può essere eliminato o ridotto allora il soggetto abilitato alla revisione non deve accettare o deve interrompere lo specifico servizio professionale oppure, ove necessario, deve recedere dall'incarico.

Approdo Giurisprudenza

Codice di deontologia professionale MEF

.... Tra le misure di salvaguardia

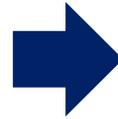
**Parere
dell'autorità di
vigilanza
competente o di
un consulente**

lec

**Non viola la
riservatezza**



**Valutare se uscire dal team
di assurance**



**Valutare se rinunciare
all'incarico**

Indipendenza associata all'obiettività

declinata in
relazione al
principio
dell'obiettività



L'esistenza di rischi relativi al venir meno dell'obiettività dipende dalle particolari circostanze dell'incarico e dalla natura del lavoro che il soggetto abilitato alla revisione deve svolgere (280.2)

L'individuazione
delle fattispecie è
«debole»

Anche i corrispettivi rientrano tra i rischi per l'indipendenza

L'indipendenza è sia
mentale sia agli occhi di
terzi (280.2)

Approdo
Giurispruden
za

Indipendenza e misure di salvaguardia

Occorre valutare la significatività dei rischi e applicare, ove necessario, le misure di salvaguardia per eliminarli o ridurli entro un livello accettabile.

Esempi di tali misure di salvaguardia sono:

- ✓ il cessare di far parte del team di assurance
- ✓ l'interruzione del rapporto economico o di affari che ha dato luogo al rischio
- ✓ l'esame della questione con gli amministratori o esponenti della direzione del soggetto abilitato alla revisione
- ✓ l'esame della questione con i responsabili delle attività di governance del cliente



L'adozione di procedure di supervisione (280.4)

Regolamento sui procedimenti sanzionatori

Decreto Ministeriale n. 135 del 8 luglio 2021

**Casistiche
sanzionabili**



**Violazione dei
principi di
deontologia
professionale,
indipendenza e
obiettività e dagli
altri atti integrativi
dei predetti principi**

- ✓ mancato assolvimento dell'obbligo formativo
- ✓ inosservanza degli obblighi di comunicazione delle informazioni nonché dei dati comunque richiesti per la corretta individuazione del revisore o della società di revisione legale, degli incarichi da essi svolti e dei relativi ricavi e corrispettivi
- ✓ mancata, incompleta o tardiva effettuazione degli interventi indicati nella relazione contenente la descrizione degli esiti del controllo di qualità e le eventuali raccomandazioni al revisore legale o alla società di revisione, entro il termine in essa specificato
- ✓ mancanza, nella relazione di revisione e giudizio di bilancio, dei requisiti previsti;
- ✓ mancata o inadeguata adozione di un sistema interno di segnalazione.

Unione Europea

Raccomandazione n. 16.05.2002

Identificate talune circostanze specifiche che rappresentano rischi per l'indipendenza

Tale raccomandazione è alla base della Direttive 2006/43/UE e 2014/56/UE da cui deriva il D.Lgs 39/2010

- ✓ Interesse finanziario
- ✓ Relazione d'affari
- ✓ Lavoro alle dipendenze del cliente
- ✓ Funzioni di direzione o di supervisione presso il cliente
- ✓ Passaggio alle dipendenze della società di revisione
- ✓ Relazioni familiari e altre relazioni personali
- ✓ **Servizi diversi dalla revisione (punto 7)**
- ✓ **Onorari di revisione e per servizi diversi dalla revisione (punto 8)**
- ✓ Controversie
- ✓ Personale con incarichi di responsabilità protratti nel tempo

Unione Europea

Raccomandazione n. 16.05.2002 – Servizi

diversi

Tipologia di incarico	Rischi	Indicazioni
7.2.1. Preparazione delle registrazioni contabili e preparazione del bilancio	Auto-riesame	La significatività del rischio di auto-riesame è sempre considerata troppo elevata per consentire una partecipazione al processo di preparazione a meno che l'assistenza prestata sia di natura esclusivamente tecnica o meccanica o la consulenza fornita sia di natura puramente informativa
7.2.2. Progettazione e realizzazione di sistemi informativi-contabili-amministrativi-finanziari	Auto-riesame	La significatività del rischio di auto-riesame è ritenuta troppo elevata per consentire che si prestino servizi relativi al FITS a meno che: ... b) il revisore legale si è assicurato che la direzione aziendale del cliente non faccia affidamento sul funzionamento del FITS come base primaria per determinare l'adeguatezza dei controlli interni e dei sistemi di informativa finanziaria della società

Unione Europea

Raccomandazione n. 16.05.2002 – Servizi

diversi

Tipologia di incarico	Rischi	Indicazioni
7.2.3. Servizi di valutazione	Auto-riesame	<p>La significatività del rischio di auto-riesame è considerata troppo elevata per consentire la prestazione di servizi di valutazione che portano alla determinazione di importi che sono significativi in relazione al bilancio e la cui valutazione comporta un grado significativo di soggettività, inerente alla voce di cui trattasi. Nei casi non soggetti al divieto di cui al punto 2), il revisore legale deve considerare se siano necessarie salvaguardie aggiuntive per attenuare un rischio residuo di auto-riesame. In particolare, se i servizi di valutazione debbano essere prestati solo da un team di esperti con personale diverso (compreso il socio titolare dell'incarico) e linee di dipendenza gerarchica diverse da quelle del team incaricato.</p>

Unione Europea

Raccomandazione n. 16.05.2002 – Servizi

diversi

Tipologia di incarico	Rischi	Indicazioni
7.2.4. Partecipazione alla revisione interna del cliente	Auto-riesame	<p>Per attenuare il rischio di auto-riesame quando partecipa al processo di revisione interna di un cliente, il revisore legale deve assicurarsi che la direzione aziendale o l'organo di controllo del cliente siano in ogni momento responsabili per: i) l'intero sistema di controllo interno; ii) la determinazione della portata, del rischio e della frequenza delle procedure di revisione interna da eseguire e iii) l'esame dei risultati e delle raccomandazioni derivanti dalla revisione interna o prodotti nel corso della revisione legale e la messa in atto dei conseguenti provvedimenti.</p> <p>Se il revisore legale non ritiene che queste condizioni siano soddisfatte, né egli stesso, né la società di revisione né un'entità facente parte della sua stessa rete devono partecipare alla revisione interna del cliente.</p>

Unione Europea

Raccomandazione n. 16.05.2002 – Servizi diversi

Tipologia di incarico	Rischi	Indicazioni
7.2.5. Rappresentanza del cliente in sede di risoluzione di una lite	Patrocinio e Auto-riesame	L'entità dei rischi sia è considerata troppo elevata per consentire che un revisore legale, una società di revisione, un'entità facente parte della sua rete o un socio, membro della direzione aziendale o dipendente dei medesimi rappresentino il cliente nella risoluzione di una lite che verte su questioni che, secondo quanto ci si può ragionevolmente attendere, sono atte ad incidere in modo rilevante sul bilancio del cliente e implicano intrinsecamente un significativo grado di soggettività.
7.2.6. Partecipazione al reclutamento di membri dell'alta direzione aziendale del cliente	Conflitto di interessi, fiducia o intimidazione.	I rischi per l'indipendenza sono molto elevati. Il revisore legale deve considerare attentamente se esistano circostanze nelle quali persino la proposta di un elenco di candidati potenziali per i posti in questione potrebbe comportare un grado inaccettabile di rischio di mancanza d'indipendenza. Quando si tratta della revisione legale di entità di interesse pubblico, il rischio di mancanza d'indipendenza va considerato troppo elevato.

Unione Europea

Raccomandazione n. 16.05.2002 – Onorari per Servizi

diversi

NB: nella raccomandazione gli onorari non sono una misura di salvaguardia dal rischio di indipendenza, bensì introducono ulteriori rischio all'indipendenza:

Dipendenza
a
finanziaria

Conflitto di
interessi

Incarichi
diversi dalla
revisione

Non accettare un incarico senza prima:

- valutare il rischio che esso può comportare per l'indipendenza;
- assicurarsi che siano disponibili salvaguardie adeguate per ridurre questo rischio ad un livello accettabile

Incarichi di
revisione

Non accettare incarichi di revisione per cui è previsto un corrispettivo in funzione dei risultati

Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

art. 9

Indipendenza

1. Il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza, imparzialità e sulle incompatibilità previste in relazione alla natura dell'incarico affidatogli e non deve operare in situazioni di conflitto di interesse.
2. I requisiti di indipendenza e le incompatibilità sono stabiliti dalla legge; il professionista è tenuto ad ottemperare alle interpretazioni in materia di indipendenza ed incompatibilità approvate dal Consiglio Nazionale.
3. In relazione a specifiche funzioni professionali, si applicano le regole di indipendenza ed incompatibilità maggiormente rigorose previste dal vigente Code of Ethics for Professional Accountants emanato dall'IFAC.
4. In ogni caso, il professionista non deve mai porsi in una situazione che possa diminuire il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi doveri, così come deve evitare qualsiasi situazione in cui egli si trovi in conflitto di interessi.
5. Il professionista eviterà parimenti che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare la sua integrità o la sua obiettività.

Codice deontologico dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

art. 22

Esecuzione dell'incarico

1. Il professionista svolge la propria attività a favore del cliente in libertà, autonomia e indipendenza.

6. Il professionista, nell'esecuzione dell'incarico conferito, non deve perseguire interessi personali in conflitto con quelli del cliente o assumere cointeressenze di natura economico – professionale negli affari del cliente che possano compromettere la sua integrità o indipendenza. Sono fatte salve le disposizioni di maggior rigore in relazione all'esercizio di specifiche funzioni professionali.

art. 23

Rinuncia all'incarico

1. Il professionista non deve proseguire nello svolgimento dell'incarico qualora sopravvengano circostanze o vincoli che possano influenzare la sua libertà di giudizio, condizionare il suo operato, come nel caso di mancato pagamento dei suoi onorari o il rimborso delle spese sostenute, porlo in una situazione di conflitto di interessi o far venir meno la sua indipendenza od obiettività.

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

Le Norme trattano dell'Organo di Controllo senza Revisione Legale

Anche le Norme separano l'indipendenza soggettiva e oggettiva

Rischi analoghi al Codice MEF

- ✓ interesse personale
- ✓ auto-riesame:
- ✓ promozione degli interessi del cliente: qui si specificano patrocinio, assistenza dinanzi alle commissioni tributarie o CTP
- ✓ Familiarità
- ✓ intimidazione

Collaboratori che effettuano prestazioni per lo Studio/STP?

Rinvio alla rassegna

Giurisprudenziale

Si affrontano gli elementi differenziali o più rilevanti rispetto a quelli visti sino ad ora

Anche le Norme estendono i rischi dal Revisore/Società alla «rete»

identificata dagli «altri soggetti appartenenti allo studio associato o alla società tra professionisti»

Le Norme escludono dall'incompatibilità le situazioni di «mera condivisione o ripartizione dei costi nello svolgimento dell'attività professionale»

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

Misure di salvaguardia

- ✓ L'individuazione e il periodico monitoraggio delle relazioni rilevanti intrattenute, direttamente e indirettamente, dal sindaco o da altro professionista dello studio associato/STP
- ✓ L'adeguata comunicazione e discussione delle questioni rilevanti per l'indipendenza con gli altri componenti dell'organo di controllo o con l'organo amministrativo
- ✓ La modifica, la limitazione o la cessazione di taluni tipi di relazioni o rapporti con le società o con le società del gruppo anche attraverso lo studio associato/STP di appartenenza
- ✓ La periodica valutazione dell'adeguatezza e dell'efficacia delle misure di salvaguardia adottate
- ✓ **Nel caso di prestazioni occasionali di semplice esecuzione consentite a un componente del Collegio Sindacale (es. invii telematici delle dichiarazioni fiscali, di pratiche camerali, del bilancio, ecc.) svolte direttamente nei confronti della società controllata o attraverso lo studio associato/STP che possano comportare il rischio di auto-riesame, fare in modo che l'attività di vigilanza sia esercitata dai componenti del Collegio Sindacale estranei a dette situazioni**

Anche le Norme ricordano che:

«Nel caso in cui il rischio per l'indipendenza sia eccessivamente significativo, e non siano disponibili misure di salvaguardia, ovvero non siano applicabili o sufficienti a riportare il rischio a un livello accettabile, il sindaco non accetta l'incarico ovvero vi rinuncia»

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

Casistiche dei rapporti continuativi di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza»

Valutazione caso per caso considerando:

**Divieto nel
caso di
sindaco unico**

- ✓ la continuità dei rapporti di consulenza o di prestazione d'opera retribuita
- ✓ la possibilità di un'interferenza tra attività di consulenza e funzione di controllo (c.d. auto-riesame)

Le Norme riconducono la valutazione del rischio di indipendenza alla «dipendenza finanziaria»

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

La «dipendenza finanziaria»

Il rischio di “dipendenza finanziaria” può sussistere concretamente quando:

1) i compensi percepiti dal professionista, comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dallo studio associato/STP, sono superiori a un determinato livello rispetto al totale dei compensi da lui percepiti;

e allo stesso tempo,

2) il compenso percepito per l'attività di sindaco non è preponderante sul totale dei compensi percepiti dalla società medesima (o da altre società del gruppo).

In tal caso il sindaco potrebbe privilegiare il suo interesse per gli altri servizi compromettendo l'obiettività di giudizio.

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

Le Norme propongono il seguente calcolo:

$(S+C) / (CT)$	Rapporto $(S) / (S+C)$	RISCHIO DI DIPENDENZA FINANZIARIA
$> 15\%$	$> 2/3$	NO
$>5\% \leq 15\%$	$> 1/2$	NO
$\leq 5\%$	IRRILEVANTE	NO

Dove:

CT = Compensi totali del professionista comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione a studio associato o a società tra professionisti

S = Compensi del professionista sulla società o sul gruppo per l'attività di sindaco

C = Compensi del professionista sulla società o sul gruppo per attività diversa da quella di sindaco

comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione a studio associato o a società tra professionisti

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

Esempi

Compensi Totali (CT)	200.000
Sindaco (S)	60.000
Compensi da servizi diversi (C)	40.000
S+C	100.000

Primo parametro: incidenza dei compensi da servizi resi a società A:

$$(S+C)/CT = 100/200 = 50\%$$

I compensi superano il 15% dei compensi totali.

Secondo parametro: incidenza dei compensi per l'attività di sindaco sui compensi totali fatturati ad A:

$$S/(S+C) = 60/100 = 60\%$$

I compensi per l'attività di sindaco non superano i 2/3 dei compensi totali provenienti dalla società o dal gruppo.

Non venendo rispettata la seconda soglia, il sindaco si troverebbe in una posizione di potenziale rischio di indipendenza finanziaria a fronte del quale deve mettere in atto adeguate misure di salvaguardia, ad esempio riducendo il valore delle attività diverse da quella di sindaco.

Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Norme di comportamento Collegio Sindacale

Esempi

Compensi Totali (CT)	200.000
Sindaco (S)	10.000
Compensi da servizi diversi (C)	5.000
S+C	15.000

Primo parametro: incidenza dei compensi da servizi resi a società A:

$$(S+C)/CT = 15/200 = 8\%$$

I compensi superano il 5% ma sono inferiori al 15% dei compensi totali.

Secondo parametro: incidenza dei compensi per l'attività di sindaco sui compensi totali fatturati ad A:

$$S/(S+C) = 10/15 = 67\%$$

I compensi per l'attività di sindaco superano i 1/2 dei compensi totali provenienti dalla società o dal gruppo.

Il sindaco non si troverebbe in una posizione di potenziale rischio di indipendenza finanziaria

Facendo alcune elaborazioni la
conclusione è che i compensi diversi (C)
– considerata la rete – non devono
eccedere quelli per la carica di sindaco

Cass. civ. Sez. I Sent., 28-03-2013, n. 7

Falliment

L'accertamento delle caratteristiche che il rapporto deve presentare per poter essere qualificato come continuativo e la valutazione della loro incidenza sull'indipendenza del sindaco costituiscono poi oggetto di un apprezzamento di fatto, **rimesso al giudice di merito** e censurabile in sede di legittimità esclusivamente per vizi di motivazione. La natura stessa di tale verifica, volta a cogliere la sostanziale unicità del rapporto professionale al di sotto della formale distinzione degli incarichi, rende peraltro evidente la **necessità di procedere con valutazione ex post**, non essendo apprezzabile la continuità della prestazione se non in rapporto ad una pluralità di circostanze non determinabili a priori, quali l'intero arco di tempo in cui il professionista ha rivestito la carica di sindaco, il numero e la frequenza degli incarichi ricevuti e la loro rilevanza rispetto all'attività professionale complessivamente svolta, l'entità dei compensi percepiti e la loro incidenza sul reddito globale derivante dall'esercizio della professione.

....

Se è vero, d'altronde, che in materia disciplinare le esigenze di garanzia sottese alla tipizzazione degli illeciti possono rendere utile la fissazione in via orientativa di una percentuale dei ricavi il cui superamento, facendo apparire verosimile l'instaurazione di un rapporto di dipendenza economica dalla società, assume valore sintomatico della compromissione dell'indipendenza del professionista, è anche vero, però, che tale soglia critica può variare in funzione delle caratteristiche e delle dimensioni dell'attività svolta da quest'ultimo. In tal senso depone anche il D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, che nel dettare la nuova disciplina della revisione legale dei conti, in attuazione della direttiva 2006/43/CE, **all'art. 10, comma 2 non consente lo svolgimento della predetta attività per società con le quali sussistano, tra l'altro, relazioni di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale risulta compromessa.**

Cass. civ. Sez. I Sent., 08-05-2015, n. 9

Falliment
o

L'art. 2399, primo comma, lett. c), cod. civ. (come sostituito dal d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6), nello statuire che sono incompatibili con la carica di sindaco coloro che sono legati alla società da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza, **impone al giudice di merito di verificare non solo se il controllore sia direttamente coinvolto nell'attività da controllare ma anche che essa non riguardi piuttosto un socio o un associato del sindaco.** In tali casi, è legittimo confrontare i ricavi derivanti al sindaco dal rapporto di collaborazione, in ragione della sua posizione nella compagine associativa, e il compenso conseguente alle sue funzioni di controllo; e concludere che l'indipendenza del controllore è messa in pericolo tutte le volte in cui egli si possa attendere dal rapporto di consulenza un ritorno economico personale superiore a quello che gli deriva dalla retribuzione sindacale. (Rigetta, Trib. Vicenza, 08/07/2008)

Cass. civ. Sez. I Ord., 31-05-2019, n. 14919

Tribunale di Milano, evidenziando lo stretto legame professionale intercorrente tra il REVISORE ed il SINDACO di xxx s.p.a., **entrambi facenti parte del medesimo studio di consulenza**, ritenendo che tale rapporto di collaborazione rendesse in concreto insussistenti in capo all'opponente i requisiti di indipendenza e obiettività richiesti per l'esercizio dell'attività di revisore contabile dal D.Lgs. n. 39 del 2010, art. 10, norma avente natura imperativa, concludeva che il difetto di indipendenza costituiva una causa di invalidità della nomina del revisore che, conseguentemente, non aveva titolo per richiedere il pagamento del compenso.

....

In tema di società di capitali, i requisiti di obiettività e indipendenza del revisore contabile di cui all'art. 10 del d.lgs. n. 39 del 2010 **escludono che costui possa intrattenere con i membri del collegio sindacale rapporti finanziari, di lavoro o d'altro genere, diretti o indiretti, aventi ad oggetto servizi anche diversi dalla revisione**. Alla violazione della norma richiamata consegue la **nullità dell'atto di nomina del revisore**, che perde il diritto al compenso. (Rigetta il ricorso)

Cass. civ. Sez. II Ord., 10-10-2022, n. 2

Falliment
o

Fatti: decreto ingiuntivo per liquidazione del compenso di circa 80K a titolo di saldo dei compensi professionali per attività di consulenza fiscale. Tizio, sindaco della società, è socio (70%) dello studio associato. Le prestazioni professionali sono state rese da Caio (altro socio dello studio associato con il 30%).

Controdeduzione: revoca decreto ingiuntivo, accertamento delle responsabilità professionali con risarcimento danni, oltre che alla restituzione di quanto indebitamente percepito.

“Questa Corte ha sottolineato che chi svolge in modo continuativo prestazioni di consulenza sull'oggetto che deve essere controllato da parte del collegio sindacale e sia comunque titolare di un rapporto di natura patrimoniale, **si trova in una situazione che compromette in radice la sua imparzialità e indipendenza**; la ratio sottesa alla causa di ineleggibilità risiede infatti nell'esigenza di garantire l'indipendenza di colui che è incaricato delle funzioni di controllo in presenza di situazioni idonee a compromettere tale indipendenza, così che - come sottolinea il pubblico ministero nelle conclusioni scritte - la compromissione dell'indipendenza del sindaco sussiste non solo quando il controllore sia direttamente implicato nell'attività sulla quale dovrebbe esercitare il controllo, ma anche quando l'attività di consulenza sia prestata, come nel caso in esame, **da un socio o collaboratore dello studio** di cui faccia parte il sindaco (v. al riguardo Cass. n. 9392/2015)”.

Tribunale Milano, 16.06.2022

Fatti: ricorso contro il diniego del curatore fallimentare nell'ammettere allo stato passivo il credito da lui vantato per l'attività di revisione.

Circostanze: lo studio professionale incaricato della consulenza fiscale annovera tra gli associati al 95% il figlio del revisore (... che non fa parte dello studio associato)

«la presenza di un rapporto stretto tra il presidente del collegio sindacale con revisione e lo studio professionale incaricato della consulenza fiscale sia idonea a concretizzare un vulnus alla necessaria indipendenza anche apparente del presidente del collegio sindacale»

Sicché deve ritenersi nulla la sua nomina e non dovuto il compenso stabilito

Giurisprudenza

Evoluzione

Tribunale di Vicenza
(17.6.2005) e
conforme Tribunale
Milano (12753/2006)

Tribunale di Vicenza
(12.6.2008) e
conforme Cassazione
11554/2008 e
9392/2015

Cassazione
14919/2019, Milano
2022 e Cassazione
29406/2022

✓ Il requisito dell'indipendenza del sindaco non viene meno nel caso in cui un collega di studio esegua «prestazioni fiscali» a favore della società fatturandole direttamente, nell'ipotesi in cui l'ammontare dei ricavi derivanti dalle attività sindacali e di «consulenza» **sia inferiore al limite fissato nel 2005 dal Cndcec (15% dei ricavi complessivi dello studio associato).**

✓ L'onere della prova, grava sempre sul soggetto che impugna la delibera di nomina

✓ Sussiste una lesione dell'indipendenza ogni qualvolta i proventi dell'attività di consulenza sono **maggiori** (considerato il volume generato dall'associazione professionale) rispetto a quelli percepiti per l'attività di controllo

✓ **nullità** della nomina del revisore legale per violazione dell'articolo 10, comma 2, del Dlgs 39/2010, derivante dalla **sussistenza di legami professionali** tra il revisore nominato e uno dei componenti del collegio sindacale della società che conferiva l'incarico

✓ chi svolge in modo continuativo prestazioni di consulenza sull'oggetto che deve essere controllato da parte del collegio sindacale e sia comunque titolare di un rapporto di natura patrimoniale, si trova in una situazione che compromette **in radice la sua imparzialità e indipendenza**

L'Indipendenza non è solo
finanziaria è agli «occhi dei
terzi»

Prassi

Pronto Ordini n. 246 – 29.03.2022

Il quesito: è stato chiesto se nel caso di trasformazione di società di persone in società di capitali sussista incompatibilità tra lo svolgimento dell'incarico riguardante la redazione della relazione di stima ex articolo 2500 ter del Codice civile e quello di consulenza relativo alla tenuta delle scritture contabili.

il Cndcec ricorda che la disciplina delle incompatibilità del revisore legale è ora regolamentata dal Dlgs 39/2010 e che la norma è contenuta nell'articolo 10, comma 2, il quale dispone che «il revisore legale o la società di revisione legale non effettua la revisione legale di una società qualora sussistano dei rischi di autoriesame, di interesse personale o rischi derivanti dall'esercizio del patrocinio legale, o da familiarità ovvero una minaccia di intimidazione, determinati da relazioni finanziarie, personali, d'affari, di lavoro o di altro genere instaurate tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la sua rete, o qualsiasi persona fisica in grado di influenzare l'esito della revisione legale, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, tenendo conto delle misure adottate, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulti compromessa».



La riforma della professione del revisore legale, attuata nel 2010, conferma l'incompatibilità tra l'incarico di redazione della stima giurata in base all'articolo 2500-ter e l'incarico di consulente con la stessa società.

Conclusioni

In assenza di casistiche cogenti

Misure di salvaguardia

Carte di lavoro

Controllo qualità o review da parte di terzi indipendenti

Collegio Sindacale separato da Revisione legale

**Non confondere
l'indipendenza finanziaria
con l'indipendenza
generale**

**L'indipendenza è sia
mentale sia agli occhi di
terzi**

**Nullità vs incompatibilità
(con l'incompatibilità si
salvaguardia l'opzione di scelta ---
> ex art. 10 D.Lgs 39/2010)**



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

21 marzo 2023

Commissione Collegio Sindacale: Revisione legale dei
conti

Grazie per l'attenzione

Cristian Carini
