



ORDINE
DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI
CONTABILI

**Decreto Legislativo 27 gennaio 2010 n. 39
"Testo Unico della Revisione Contabile"**

COMMENTO AD ALCUNE DISPOSIZIONI



A cura di Luciano Aldo Ferrari

Commissione Consultiva diritto societario e commerciale

Coordinatore: Luciano Aldo Ferrari. Delegato del Consiglio: Marco Mattei
Componenti: Elisabetta Casella, Cristian Carini, Antonio Chirotti, Alberto Facella, Francesca Ghidini,
Stefania Olivari, Erica Sardo

INDICE

1. Introduzione	pag.	2
2. Entrata in vigore delle disposizioni	"	3
3. Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione dal contratto	"	4
3.1 La nuova procedura di nomina del Revisore	"	5
4. Svolgimento dell'attività di revisione e suoi riferimenti ai principi di revisione	"	6
4.1 I principi di revisione applicabili	"	6
4.2 Il rapporto costi/benefici per il sistema professionale	"	7
5. Relazione di revisione e giudizio sul bilancio	"	7
6. Indipendenza e responsabilità	"	8
6.1 Alcune considerazioni sul tema	"	8
6.2 La responsabilità	"	9
6.3 L'addebito collegiale: problematiche	"	10
6.4 Inapplicabilità dell'art. 1277 cod.civ.	"	10
6.5 Frazionamento della responsabilità	"	11
6.6 Prescrizione dell'azione di responsabilità	"	11
6.7 La tutela dei collaboratori	"	11
6.8 La natura aquiliana della responsabilità	"	13
7. Il controllo legale dei conti nelle s.r.l. ex art. 2477 c.c.	"	13

Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE.

Commento ad alcune disposizioni

1. introduzione

La quarta direttiva 78/660/CEE del Consiglio, del 25 luglio 1978, relativa ai conti annuali di taluni tipi di società, la settima direttiva 83/349/CEE del Consiglio, del 13 giugno 1983, relativa ai conti consolidati, la direttiva 86/635/CEE del Consiglio del 8 dicembre 1986, relativa ai conti annuali ed ai conti consolidati delle banche e degli altri istituti finanziari e la direttiva 91/674/CEE del Consiglio, del 19 dicembre 1991, relativa ai conti annuali e ai conti consolidati delle imprese di assicurazione hanno imposto che i conti annuali e i conti consolidati siano controllati da una o più persone abilitate ad effettuare tali controlli.

L'ottava direttiva 84/253/CEE del Consiglio, del 10 aprile 1984, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili, ha disciplinato principalmente l'abilitazione all'esercizio della professione di "revisore legale dei conti" negli Stati membri. Pur prescrivendo taluni obblighi in materia di iscrizione all'albo e di integrità professionale, la direttiva non conteneva alcuna disposizione sulle modalità di effettuazione della revisione legale dei conti e sul grado di controllo pubblico o di controllo esterno della qualità necessario per garantire l'elevato *standing* della revisione.

La mancanza di un approccio armonizzato in materia di revisione legale dei conti ha indotto la Commissione ad avviare, già dal 1996, un'ampia riflessione sull'esigenza di adottare ulteriori misure a livello UE in materia di revisione legale e sulla portata di dette misure.

La riflessione ha avuto inizio con il Libro Verde della Commissione del 1996 intitolato "Il ruolo, la posizione e la responsabilità del revisore legale dei conti nell'Unione europea". Dalle risposte

al libro verde è emersa l'esigenza di un'azione a livello UE che andasse al di là di quanto stabilito dall'ottava direttiva del Consiglio. Le conclusioni che la Commissione ha tratto all'epoca da

queste riflessioni sono state raccolte nella comunicazione del 1998 relativa alla "revisione contabile nell'Unione europea: prospettive future".

Basandosi sui lavori preparatori di un apposito comitato, la Commissione ha pubblicato una raccomandazione relativa ai requisiti minimi per il controllo della qualità della revisione legale dei conti nell'UE¹, nel novembre 2000, e una raccomandazione sull'indipendenza dei revisori legali dei conti nell'UE², nel maggio 2002. Inoltre sono stati realizzati lavori preparatori sull'utilizzazione dei principi di revisione internazionali.

Proprio su tal ultimo argomento di significativa importanza è il parere dato dal CNDCEC alla Commissione nel settembre del 2009, ove il Consiglio nazionale ha ricordato che, attualmente, sono in vigore in Italia:

- n. 27 principi di revisione nazionali strettamente mutuati dagli ISA (*International Standard on Auditing*)

¹ GU L 91 del 31.03.2001, pag. 91

² GU L 191 del 19.07.2002, pag. 22

- n. 2 principi di revisione specialistici mutuati dagli IAPS (*International Auditing Practice Statements*)
- n. 2 principi di revisione non strettamente correlati ad alcun ISA, relativi, rispettivamente, alle modalità di redazione della relazione di revisione ed al giudizio di coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

In sede di primo commento alla novella legislativa ed al fine di fornire al corpo professionale le più urgenti istruzioni, valgano le seguenti note con riserva di tornare in argomento, approfondire ed ampliare il commento all'intero testo legislativo.

2. L'entrata in vigore delle disposizioni.

Il Decreto Legislativo è entrato in vigore il giorno 07 aprile 2010 ai sensi dell'art. 73 u.c. Cost., e, quella data, segna, di fatto, un *discrimen* fra l'azione del revisore tenuta prima e dopo.

Al fine di ben comprendere il testo delle disposizioni, l'articolo 1 da delle "definizioni" che appaiono di immediata utilità e necessità subito enunciare sempre in relazione all'urgenza del presente elaborato.

- a) Sparisce completamente la nozione di "revisore contabile" e di "Registro dei revisori contabili" così come conosciuti fino ad 6 aprile 2010 cui subentrano le definizioni di: "Revisore legale dei conti" e "Registro dei Revisori Legali" – ove sono iscritti i Revisori Legali dei Conti – persone fisiche – e le Società di Revisione Legale dei Conti. Detto Registro è previsto dal comma 1 dell'art. 2 del D. Lgs 39/2010
- b) Viene introdotta la figura del "Responsabile della Revisione" che si articola nel "Revisore Legale cui è stato conferito l'incarico" ed il "soggetto iscritto nel Registro, responsabile dello svolgimento dell'incarico, se l'incarico è stato conferito ad una società di revisione legale".
- c) Nozione di "Revisione legale": essa è la revisione dei conti annuali e dei conti consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del Decreto in commento.
- d) Nozione di "Revisore legale": una persona fisica abilitata ad esercitare la revisione legale ai sensi del codice civile e delle disposizioni del decreto in esame ed iscritta nel Registro (anche in uno Stato membro dell'UE)
- e) Nozione di "Revisore del gruppo": esso è il revisore legale o la società di revisione legale incaricati della revisione legale dei conti consolidati
- f) Nozione di "Società di revisione legale": una società abilitata ad esercitare la revisione legale ai sensi delle disposizioni del D. Lgs 39/2010 ed iscritta nel Registro ovvero abilitata ad esercitare in uno Stato membro dell'UE.

Si noti, tuttavia, che in sede transitoria e fino all'emanazione dei provvedimenti previsti dallo stesso D. Lgs., l'art. 43, 4° comma, precisa che:

- per Revisore Legale – si intende il soggetto iscritto nel Registro dei revisori contabili ex D. Lgs 27/01/1992 n. 88
- per Società di Revisione legale – si intende la società di revisione iscritta nell'Albo speciale previsto dall'art. 161 del D. Lgs 24.02.1998 n. 58 o nel Registro di cui al D. Lgs. 27.01.1992 n. 88

2.1 Diritti quesiti.

Per completezza d'informazione sull'argomento, l'art. 43, comma 8, precisa che i soggetti che alla data del 07 aprile 2010 risultavano già iscritti nel Registro dei Revisori Contabili di cui all'art. 1 del D. Lgs 27.01.1992 n. 88 e nell'Albo speciale delle società di Revisione di cui all'art. 161 del D. Lgs 24.02.1998 n. 58, sono iscritti di diritto nel nuovo "Registro" previsto e disciplinato dall'art. 2 del D. Lgs 39/2010.

Pur tuttavia non tutte le disposizioni contenute nei 43 articoli trovano l'immediata applicazione essendo necessari ulteriori interventi del legislatore (in particolare il Ministero dell'Economia, il Ministero della Giustizia e la Consob per le rispettive competenze) per dare attuazione e completa disciplina alle norme stesse.

Può essere, così, che alcuni articoli non possano assumere immediata, totale, piena e concreta applicazione mentre per altri tale sospensione è solo parziale o si riferisce a particolari aspetti contenuti nella disciplina singolare.

L'articolato di Legge è complesso, organicamente composito e necessita di un adeguato e puntuale commento.

Al fine di dare al lettore le prime illustrazioni, il presente intervento è limitato ai temi appresso indicati:

- a) Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto
- b) svolgimento dell'attività di revisione e suoi riferimenti ai principi di revisione
- c) Relazione di revisione e giudizio sul bilancio
- d) Indipendenza e responsabilità
- e) il controllo legale dei conti nelle s.r.l. ex art. 2477 c.c.

3. Conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto.

Ad esclusione della previsione contenuta nell'art. 2328 c.c., secondo comma n. 11, (atto costitutivo), il conferimento dell'incarico di revisione legale dei conti è riservato all'assemblea ma su proposta motivata dell'organo di controllo. Con la medesima delibera l'assemblea determina il compenso del revisore (persona fisica o società) per la durata dell'incarico e gli eventuali adeguamenti del corrispettivo durante l'incarico medesimo.

L'incarico ha durata triennale e termina con la data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio del terzo esercizio.

Negli enti di interesse pubblico (così individuati dall'art. 16 del D.Lgs. in disamina) la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale, salvo deroghe particolari individuate dalla Consob, d'intesa con Banca d'Italia e Isvap.

Nelle società di interesse pubblico l'incarico di revisione legale ha durata di nove esercizi per le società di revisione e di sette esercizi per i revisori legati (persone fisiche) e non può essere immediatamente rinnovato.

L'incarico può essere revocato dall'assemblea, sentito l'organo di controllo, per motivi di giusta causa con contestuale riaffidamento dell'incarico ad altro revisore (persona fisica o società).

Si ponga attenzione che il revisore legale o la società di revisione possono dimettersi dall'incarico, salvo il risarcimento del danno, nei casi e con le modalità da definirsi con regolamento dal Ministero dell'economia e delle finanze.

La società sottoposta a revisione ed il revisore legale (persona o società) informano tempestivamente il Ministero dell'economia e delle finanze e, per gli enti di interesse pubblico anche la Consob, in ordine alla revoca, alle dimissioni o alla risoluzione consensuale del contratto, fornendo adeguate spiegazioni in ordine alle ragioni che le hanno determinate.

Si noti che nelle società in accomandita per azioni i soci accomandatari non hanno diritto di voto per quanto concerne i sindaci e l'incarico della revisione legale dei conti.

Di particolare opportunità appaiono le disposizioni transitorie contenute nei commi 5 e 6 dell'art. 43. Il comma 5.- prevede che i Revisori legati e le società di revisione diverse da quelle iscritte nell'Albo di cui all'articolo 161 del D. Lgs. 24.02.1998 n. 58, non possono effettuare la revisione legale dei conti degli enti di interesse pubblico.

Trattasi, evidentemente, di una norma che tende a sancire un periodo di sospensione operativa per quelle situazioni in cui si possa prospettare la nomina di revisori diversi da quelli "ordinari" (ad esempio iscritti in altri Albi dell'U.E. e non ancora riconosciuti con reciproci provvedimenti nazionali); per tali nuove nomine occorre che vengano attuati tutti i regolamenti previsti in funzione della correlata abrogazione di un numero consistente di norme in materia (v. comma 1 dell'art. 43).

Viene in soccorso il comma 6 successivo il quale fa salve le nomine in corso effettuate ex art. 2409/quarter (in periodo della sua vigenza essendo, ora, abrogato) prorogandole fino alla prima scadenza del mandato successiva all'emanazione dei provvedimenti di cui al comma 1.

3.1 La nuova procedura di nomina del Revisore legale dei conti.

Una particolare nota di commento merita l'inciso della novella contenuta nell'art. 13 del D.lgsi in disamina e, cioè, che l'organo di controllo, cioè i sindaci, debbono proporre, con atto motivato, all'Assemblea la nomina del Revisore legale dei Conti (persona fisica o società) e non solamente, come prima, "sentito il collegio sindacale".

L'art. 35 del capo X della "proposta di Direttiva del parlamento Europeo e del Consiglio sulla revisione legale dei conti" al proposito della designazione dei revisori legali si esprimeva, ferma restando la designazione di competenza dell'Assemblea generale degli azionisti dell'ente sottoposto alla revisione contabile, riconoscendo al singolo Diritto nazionale di ogni Stato membro la possibilità di prevedere che tale designazione fosse subordinata all'approvazione preventiva di un'autorità di vigilanza competente o che fosse effettuata da un Tribunale o da un organo amministrativo indicato dal diritto nazionale.

Il legislatore italiano, recependo la direttiva in questione, ha percorso una via diversa prevedendo che la nomina del Revisore legale dei conti non sia "preventivamente approvata da altro organo amministrativo" ma che l'altro organo amministrativo stesso, il Collegio Sindacale, proponga motivatamente quel revisore (persona fisica o società) e che all'assemblea non resti, *in limine liminis*, che accettare la proposta formulata dal Collegio Sindacale (procedendo alla designazione) oppure respingere: in carenza di apposita disposizione, non pare attribuibile all'assemblea il potere autonomo per una proposta alternativa.

Nella fattispecie qualche dubbio circa l'indipendenza del Revisore legale dai soggetti che, secondo le loro competenze, entrano nel gioco della predisposizione del bilancio, può legittimamente sorgere.

Allo stato dei fatti, quindi, la nomina del Revisore legale dei conti esterno (persona fisica o società) a far tempo dal 07 aprile 2010 deve percorrere il seguente iter:

- a) il Collegio Sindacale individua il soggetto.
- b) il Collegio Sindacale, con atto motivato, porta in assemblea la proposta di nomina del Revisore prescelto.
- c) l'assemblea, accogliendo la proposta del Collegio Sindacale e condividendone le motivazioni, procede alla designazione del Revisore Legale dei conti ed alla determinazione del compenso.
- d) in alternativa l'assemblea, non accogliendo la proposta del Collegio Sindacale, rinvia al medesimo l'incarico di formulare nuova proposta con l'impegno a nuova convocazione.

Pare allo scrivente che un intervento chiarificatore del legislatore sia quanto mai urgente ed opportuno, soprattutto pendendo l'ipotesi di dimissioni del Revisore o di sua improvvisa impossibilità sopravvenuta.

4. Svolgimento dell'attività di revisione e suoi riferimenti ai principi di revisione.

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni sul controllo legale dei conti elimina ogni possibile margine di dubbio circa l'obbligatorietà, per i componenti dei collegi sindacali cui è affidata anche la funzione del controllo legale dei conti, di attendere a tale compito nel rispetto delle procedure previste dai principi di revisione.

Infatti, per effetto delle modifiche al codice civile introdotte con l'art. 37 del D. Lgs 39/2010, le disposizioni civilistiche che contemplano la possibilità di affidare al collegio sindacale anziché ad un revisore esterno (art. 2409-bis per le spa "chiuse" e art. 2477 per le s.r.l.) la revisione dei conti, non parlano più di "controllo contabile" ma più propriamente di "revisione legale dei conti".

Fino ad oggi, questa differenza terminologica, unita alla circostanza che le società di capitali oggetto del relativo controllo da parte del collegio sindacale erano (e rimangono) soltanto quelle di più modeste dimensioni, aveva suscitato un copioso e vivace dibattito attorno alla non formale assimilabilità dell'attività di controllo contabile a quella di revisione legale dei conti, ponendo la prima alla stregua di una versione semplificata (sul piano procedurale) della seconda.

A decorrere dal 07 aprile 2010 queste distinzioni cadono definitivamente ed è dunque pacifico che i sindaci, cui è demandata anche la funzione di revisione legale dei conti, dovranno applicare i principi di revisione, senza semplificazioni procedurali ulteriori rispetto a quelle eventualmente ammesse dai principi medesimi, in ragione della specifica natura della società oggetto di controllo.

I principi di revisione sono quelli previsti dall'art. 11 del D. Lgs in commento.

Ora, per quei collegi sindacali che hanno impostato la loro attività di controllo secondo procedure "semplificate" si pone il problema di capire se, in sede di predisposizione del bilancio al 31 dicembre 2009 (e di quello consolidato, ove redatto), debbano ritenersi inequivocabilmente tenuti all'osservanza delle disposizioni novellate.

Per le relazioni predisposte e sottoscritte entro il 06 aprile 2010, la risposta sembrerebbe poter essere sicuramente negativa; ovviamente nel limite cui si aderisca alla tesi della differenza ontologica e non soltanto terminologica che intercorre fra "controllo contabile" e "revisione legale dei conti"; diversamente, infatti, l'obbligo di pedissequa applicazione dei principi sussisteva da sempre.

Assai più delicata è la questione per le relazioni predisposte e sottoscritte successivamente al 06 aprile 2010 (in pratica dal 07 aprile in poi).

Anche in questo caso, però, sembrerebbe corretto ritenere che la relazione possa seguire le logiche procedurali di controllo che risultavano applicabili durante l'esercizio cui la relazione si riferisce (sempre tenendo presente che ciò assume un significato solo nel limite in cui si ritenga che la differenza terminologica prima cennata abbia un suo significato sostanziale).

Certamente non può dubitarsi che, nella molteplicità dei profili di incertezza, i sindaci-revisori intenzionati a non applicare in modo preciso e pedissequo i principi di revisione nella loro interezza e pregnanza operativa, in sede di predisposizione del bilancio al 31 dicembre 2009, potranno trovare motivo di sollievo se la relazione a tal fine redatta porti datazione anteriore al 07 aprile 2010.

4.1 I principi di revisione applicabili

In attesa che la Commissione europea adotti principi che dovranno essere seguiti da tutti i paesi UE, ai sensi dell'articolo 26, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2006/43/CE, il comma 3 dell'art. 11 della già più volte citata legge in commento prevede che si debba fare riferimento ai principi di revisione elaborati da associazioni ed ordini professionali e dalla Consob.

Come si è già anticipato nel capitolo introduttivo al presente studio, il CNDCEC, ritenendo che l'accettazione a livello internazionale degli ISA (*International Standard on Auditing*) sia sufficientemente dimostrata, precisa l'esistenza dei 27 principi di revisione nazionali strettamente mutuati tanto dagli ISA quanto dagli IAPS.

Secondo quanto previsto attualmente dalla Consob, gli esposti principi risultano applicabili anche alle Public Interest Entities (PIE)

I principi in argomento dovrebbero essere recepiti, nel prossimo futuro, ed eventualmente integrati nell'ambito della "piattaforma di principi vigenti" che conseguirà alla convenzione che, ai sensi dell'art. 12 del D. Lgs. 39/2010, il Ministero dell'Economia deve sottoscrivere con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione di tali principi.

Fra le integrazioni più attese ed auspiccate dal corpo professionale, si pone senza dubbio quella della elaborazione di principi di revisione specificatamente dedicati alle PMI (SME: *small entities*), ossia per quelle società la cui revisione legale dei conti può essere svolta dai colleghi sindacali. Ovviamente non vi è la pretesa di conferire natura "derogatoria" alle auspiccate semplificazioni ma, solamente, ottenere delle dettagliate e specificate semplificazioni procedurali che, un contesto di PMI, risultino ammesse dai principi di revisione internazionali.

4.2 Il rapporto costi / benefici per il sistema professionale.

Una apprezzata analisi dell'Università di Duisburg – Essen ha posto in rilievo alcune interessanti considerazioni sul tema.

L'analisi rileva, in particolare, che il costo di introduzione degli ISA nella pratica di revisione degli studi professionali e delle società di revisione potrebbe non essere identico per gli studi /società di piccole dimensioni e per quelle di grandi dimensioni.

I costi per la formazione, creazione di procedure, produzione e conservazione della documentazione prescritta per l'attività di revisione potrebbero incidere in maniera pesante (in relazione ad ogni singolo incarico) su uno studio/società che ha, ad esempio, 10 incarichi rispetto ad uno studio/società che abbia 1000 incarichi di revisione.

Ciò potrebbe sfavorire la competitività e la redditività dei piccoli-medi studi/società, rischiando di determinare una ulteriore concentrazione sul mercato della revisione, già fortemente concentrato, con effetti sicuramente indesiderabili sull'efficienza e sulla trasparenza del mercato stesso della revisione.

In tale contesto IAASB è stato recentemente allertato sull'esistenza di questo rischio dall'SMP Committee di IFAC, e si è impegnato a condurre un'analisi differenziale dell'impatto dell'adozione degli ISA Clarity sulla competitività dei piccoli-medi studi/società, nel quadro dell'attività di Impact Assessment sui Clarified ISA che verrà attuata da IAASB nei prossimi anni.

5. Relazione di revisione e giudizio sul bilancio

In base all'art. 14 del Decreto in commento, i soggetti incaricati della Revisione legale dei conti:

- a) Esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto;
- b) Verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

Al bilancio di esercizio deve essere allegata una relazione, nell'osservanza dei termini di cui agli articoli 2429, terzo comma e 2345, primo comma cod.civ, salvo quanto disposto dall'art. 154-ter del TUIF.

La relazione, così come prevista dal legislatore, si compone di cinque punti principali:

- a) un paragrafo introduttivo che identifica i conti annuali o consolidati sottoposti a revisione legale ed il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;
- b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati;
- c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo sia conforme alle norme che ne presidiano la redazione e se rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria nonché il risultato economico dell'esercizio;
- d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottoponga all'attenzione del destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi;
- e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio.

Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo oppure rilasci una dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.

I documenti e le carte di lavoro relativi agli incarichi di revisione legale svolti sono conservati per 10 anni dalla data della relazione di revisione.

6. Indipendenza e responsabilità

L'art. 10 del Decreto in esame riprende il principio fondamentale dell'indipendenza del revisore, già oggetto di enunciazione nella Raccomandazione della Commissione europea nell'indipendenza dei revisori dei conti.

La norma, al suo primo comma, sancisce il principio che il revisore legale o la società di revisione contabile che eseguono la revisione di un ente siano indipendenti da quest'ultimo e non partecipino in alcun modo all'adozione delle decisioni da parte degli organi di gestione e di direzione.

Ciò implica che il revisore dei conti non deve accettare incarichi di revisione che possano compromettere la sua indipendenza. Egli deve inoltre rifiutare tutti gli incarichi diversi dalla revisione che possano compromettere la sua stessa indipendenza.

Il revisore deve documentare tutti i possibili rischi per la sua indipendenza, nonché le misure di salvaguardia adottate per limitarli. La misura estrema di salvaguardia è rappresentata, naturalmente, dalla rinuncia all'incarico di revisione o dal rifiuto di fornire servizi diversi dalla revisione.

Sulla scorta dei prefati presupposti, viene specificato che l'onorario corrisposto per l'incarico di revisione legale dei conti deve essere di livello adeguato a consentire una buona qualità della revisione, non deve essere subordinato ad alcuna condizione, né influenzato dalla prestazione di servizi aggiuntivi a favore dell'ente sottoposto alla revisione contabile.

Il rispetto di questi principi, oltre al principio dell'indipendenza, troverà adeguata disciplina nei regolamenti che daranno attuazione al controllo di qualità della revisione.

In particolare, attorno al concetto di indipendenza, il comma 2 dell'articolo 10 fornisce un'importante precisazione di principio che sarà alla base dell'ermeneutica interpretativa nelle fattispecie concrete. Esso recita:

“Viziano l'attività del revisore, qualora sussistano, relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazioni di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole, trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa”.

Il termine essenziale è il riferimento “ al terzo informato, obiettivo e ragionevole, che trae la conclusione”: cioè l'uomo medio nella sua normale, razionale e costruttiva gestione delle cose.

6.1 Alcune considerazioni sul tema

Il codice civile richiede che nell'agire umano si segua un canone medio di diligenza – la diligenza del buon padre di famiglia - che diviene assai più pregnante in quella dell'accorto imprenditore.

Secondo queste concezioni normative, elaborate agli inizi del novecento, e che hanno permeato e fondato il nostro diritto privato e civile, la colpevolezza è il giudizio di rimproverabilità per l'atteggiamento antidoveroso della volontà che era possibile non assumere.

Non già dunque, realtà psicologica, ma concetto normativo che esprime il rapporto di contraddizione fra la volontà del soggetto e la norma: non volontà di ciò che non doveva essere, ma volontà che non doveva essere una volontà illecita.

Il fatto colposo è un fatto involontario che non si doveva produrre come pure realizza un fatto volontario che non si doveva volere e si rimprovera alla volontà di averlo prodotto.

In ambedue i casi, il soggetto ha agito in modo difforme da come l'ordinamento voleva che agisse l'"uomo medio".

Il "padre di famiglia" e "l'accorto imprenditore" sono uomini pratici: devono avere una certa quantità di disciplina, altrimenti non sarebbero quel che sono.

Per dirlo con altre parole, quell'uomo medio è un "uomo normale", caratterizzato da pensare pratico e da una visione del mondo rivolta al razionale, al possibile ed al perseguibile.

Quindi, nella fattispecie che ci occupa, è colui che razionalmente e senza sforzo di fantasia creativa, può agevolmente pervenire al libero convincimento di una particolare situazione, positiva o negativa, secondo legge o contraria alla legge, ma comunque nella libera e personale razionalità interpretativa.

Dal che ne discende la nozione voluta dal legislatore: un riferimento all'uomo ordinario che, coscientemente ed in libero discernimento, non potrebbe negare la realtà di una violazione palese della norma imperativa.

Consegue la responsabilità, tanto in sede civile, negoziale ed extraneoziale, quanto, eventualmente, in sede penale ex art. 40 c.p. nonché per la pacifica applicazione dell'art. 75, 1° comma, c.p.p.

Il legislatore della novella ha, quindi, delimitato il campo di riferimento, sgombrando il terreno da complesse quanto fumose costruzioni offerte dalla giurisprudenza nel tempo, indicando i limiti ontologici entro cui riferire il comune sentimento di percezione del soggetto umano ipotizzato.

Sarà l'elaborazione della dottrina e la giurisprudenza che si formeranno attorno a questi concetti che chiariranno e stigmatizzeranno, nel futuro, i contorni giuridici del prospettato teorema.

6.2 La responsabilità

L'articolo 15 del D. Lgs. in commento tratta della responsabilità dei revisori legali e della società di revisione.

Anzitutto viene prevista la responsabilità solidale fra i "revisori legali", la "società di revisione" e gli "amministratori" della stessa società di revisione nei confronti della società dante causa, dei suoi soci e dei terzi per i danni conseguenti all'inadempimento.

Trattasi di una responsabilità tanto contrattuale (nei confronti della società soggetta al controllo contabile) quanto extracontrattuale (nei confronti dei terzi tutti).

Oltre alla responsabilità solidale di cui al capo che precede, la novella prevede anche una responsabilità in capo al c.d. "responsabile della revisione" in solido con i "dipendenti" che hanno collaborato all'attività di revisione, pur configurata entro i limiti del proprio contributo all'attività di revisione ed al conseguente rapporto del danno cagionato.

Sono quindi solidalmente responsabili:

- a) Il Revisore legale dei conti, persona fisica, ed i propri dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione;
- b) La società di revisione: gli amministratori, il revisore legale incaricato particolare, il responsabile della revisione e tutti i dipendenti della società che, a vario titolo e secondo la propria caratura di contribuzione all'attività, hanno cagionato danno alla società verificata ed ai terzi.

6.3 L'addebito collegiale: problematiche

Nella quasi totalità dei casi, gli organi cui si addebita la responsabilità in argomento sono collegiali. Infatti il caso in cui una persona fisica, iscritta al Registro dei Revisori Legali dei Conti, sia individualmente incaricata della Revisione legale dei conti, ancorché previsto dall'art. 2409/bis - 1° co. c.c., sembra marginale e, conseguentemente, degno della semplice menzione.

Maggiori problemi sono sollevati, invece, dalla fattispecie collegiale dell'organo chiamato a svolgere il controllo.

In ordine a quest'ultima tipologia sorgono le seguenti osservazioni:

- se il controllore (collegio sindacale, organi equivalenti nei "sistemi alternativi" o società di revisione) possa attenuare la sua responsabilità invocando a giustificazione le condotte fraudolente tenute dagli amministratori della società oggetto di controllo contabile;
- se ci sia spazio, attesa la nuova formulazione, per il frazionamento della responsabilità fra i vari componenti del collegio.

Considerando che i due problemi qui enunciati, pur collegati dal denominatore comune della "responsabilità collegiale" dei controllori, presentano aspetti peculiari, si ritiene utile esaminarli separatamente.

6.4 Inapplicabilità dell'art. 1227 c.c.

Ritenendosi danneggiata dalla condotta dell'Organo nel suo complesso, la società dirige contro tutti i componenti del collegio gli addebiti e la conseguente pretesa risarcitoria, od azione di responsabilità civile, secondo che la vicenda sia analizzata sul piano sostanziale o su quello processuale. Altrettanto avviene quando soggetti diversi dalla società (ed in particolare i soci ed i risparmiatori) si pretendano danneggiati dal complessivo agire dell'organo collegiale.

Premesso che le argomentazioni (ancorché giungano ad identico risultato) vanno distinte in relazione all'attore considerato nel caso specifico, i membri dell'organo collegiale eccepiscono preliminarmente di aver seguito la prassi abituale secondo cui il responsabile della Revisione si fa rilasciare dagli amministratori della società revisionata delle "lettere di rappresentazione" per attestare che la situazione patrimoniale è stata esposta in modo esauriente al revisore - che, quindi, è stato messo in grado di svolgere adeguatamente il proprio compito - e che nella gestione sociale non sono state poste in essere frodi né sono state occultate altre operazioni illecite.

Una simile attestazione può assumere rilevanza ai fini della prova, per un verso, della malafede della società revisionata nel predisporre il bilancio sottoposto a revisione e nel prestare la propria collaborazione all'incaricato della revisione e, per l'altro, dell'estraneità del Revisore legale a tale comportamento doloso.

In altri termini, il revisore potrà sempre dimostrare, qualora fosse convenuto in un processo per risarcimento del danno, che l'aver omesso di compiere particolari indagini invasive nella contabilità societaria era giustificato dalle dichiarazioni rese dalla controllata stessa.

E tale argomento spiegherà tutta la sua forza soprattutto nei rapporti con il cliente - che è, nella revisione legale obbligatoria, sempre la società revisionata - perché in questo caso l'immedesimazione organica che sussiste fra gli amministratori e la società comporterà, quanto meno, l'applicazione dell'articolo 1227 c.c. (concorso del fatto colposo del creditore).

L'eccezione così formulata (applicabile, seppure con qualche perplessità ai controllori diversi dal revisore esterno stante la loro collocazione entro la struttura aziendale: si pensi all'*internal auditing*) non ha tuttavia fondamento in quanto la dottrina prevalente afferma che sul Revisore legale dei conti grava l'"obbligo di sorveglianza", diretto a far sì che il creditore curi in maniera ottimale i propri interessi; tale obbligo, nella presente ipotesi, deriva dalla normativa sui controlli della gestione societaria, sicché il fatto del sorvegliato (la società cliente del revisore) non può acquistare rilievo a favore del sorvegliante (il revisore) ai fini della diminuzione del risarcimento del danno, in quanto se il soggetto nei cui confronti deve essere esercitata la sorveglianza arreca pregiudizio a sé medesimo, questo è proprio ciò che il sorvegliante era tenuto ad evitare: il verificarsi della lesione dannosa

realizza quindi la fattispecie della violazione dell'obbligo di sorveglianza. Conseguentemente, l'obbligato è tenuto all'integrale risarcimento del danno e gli è consentito liberarsi della sua responsabilità solo in quanto riesca a dimostrare che il fatto non è a lui imputabile per non averlo potuto impedire.

Del resto, l'inapplicabilità dell'art. 1227 c.c. all'attività del revisore risulta ancor più evidente se tali considerazioni vengono ricollegate con quelle in ordine all'obbligo dei Revisori legali dei conti di ricreare le irregolarità e le frodi nella contabilità della società revisionata nonché di denunciare i fatti ritenuti censurabili.

Anche i risparmiatori possono chiamare i Revisori legali dei conti a rispondere del danno consistente nell'investimento infruttuoso dei loro denari, pretesamente legato dal nesso causale con le condotte illecite dei controllori stessi. La loro difesa passa per l'argomento in virtù del quale l'attore avrebbe continuato ad investire (o non avrebbe disinvestito), pur avendo fondati dubbi sul risultato di verifica.

6.5 Frazionamento della responsabilità.

A seguito della novella introdotta con il D. Lgs. in commento viene, semmai ce ne fosse stato bisogno, riconfermata con vigore la solidale responsabilità fra gli attori della Revisione e la possibilità, quindi, di suddividere tra i medesimi la potenziale responsabilità, ottenendosi, per tal via, un addebito effettivamente parametrato all'apporto di ciascuno al verificarsi dell'evento foriero del danno.

Oltre che sull'equità, sulla responsabilità solidale ex art. 15 D. Lgs. 39/2010, l'idea favorevole alla suddivisione delle colpe si fonda sul confronto fra gli artt. 2392, 1° co., c.c. e l'art. 2407, 1° co., 1° periodo, c.c.

La prima norma a confronto, infatti, obbliga gli amministratori ad adempiere ai doveri ad essi imposti dalla legge e dallo statuto con la diligenza richiesta dalla natura dell'incarico e dalle loro specifiche competenze.

La disposizione relativa ai controllori, invece, impone ai sindaci (ed agli organi equivalenti, compresi quelli abilitati al controllo legale dei conti) di adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico.

Una volta risarcito il danneggiato ad opera di tutti i componenti dell'organo collegiale, nei reciproci rapporti nulla vieta tuttavia che l'importo corrisposto alla controparte possa venire suddiviso in base a criteri diseguali, a seconda del grado di colpevolezza e di partecipazione causale di ciascuno e, ciò, in perfetta linea con la novella introdotta.

6.6 Prescrizione dell'azione di responsabilità.

L'azione di responsabilità si prescrive in cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato di cui è riferimento.

6.7 La tutela dei collaboratori

La prestazione del revisore, indipendentemente dal suo carattere individuale o societario, è stata giustamente inquadrata fra quelle d'opera intellettuale, se per opera intellettuale si intende la conoscenza di fenomeni e delle relative regole e la conseguente applicazione a casi concreti.

Il revisore legale dei conti non si limita alla semplice visione dei libri contabili, ma anche alla valutazione dei criteri di contabilizzazione delle poste, valutazione che comporta necessariamente anche la stima della posta, l'inquadramento temporale di questa e gli effetti che essa produce sull'economia considerata.

Per quanto attiene al bilancio di esercizio (ed a quello consolidato, ove previsto), il revisore non riscontra solo la corrispondenza delle poste ai libri contabili, ma valuta la correttezza della collocazione delle singole voci nel conto, alla luce del loro valore giuridico ed economico, esprimendo alla fine un giudizio di regolarità o non conformità alle regole contabili e giuridiche (oppure dichiara l'impossibilità di valutare i documenti contabili).

L'attività del revisore può, quindi, definirsi un'obbligazione "di risultato", anche se l'art. 160, co. 1° *septies*, d. lg. 58/1998 (TUF) pare deporre in contrario.

Queste argomentazioni non trovano smentita rispetto alla società di revisione.

Pur avendo questa caratteri sicuramente imprenditoriali, la prestazione intellettuale dei revisori costituisce un elemento dell'organizzazione aziendale.

Tra le disposizioni codicistiche sulle attività libero-professionali rientra quella secondo cui "il prestatore d'opera deve eseguire personalmente l'incarico assunto. Può tuttavia valersi, sotto la propria direzione e responsabilità, di sostituti ed ausiliari, se la collaborazione di altri è consentita dal contratto o dagli usi e non è incompatibile con l'oggetto della prestazione" (art. 2232 c.c.).

Applicando questa disposizione al rapporto tra la società revisionata, il revisore con struttura societaria ed i collaboratori di quest'ultimo, i vertici del gruppo di revisione sono "le ideali controparti" della società cliente, mentre i soggetti che hanno concretamente svolto le verifiche presso la cliente si qualificano "sostituti o ausiliari" dei predetti vertici, in quanto professionisti (*rectius*: Revisori legali dei conti, secondo la chiara definizione datane dall'art. 1 del D Lgs in commento).

Ne segue che la maggior responsabilità incombe su chi ha dato le direttive per il lavoro revisionale, mentre chi l'ha eseguito può essere incolpato soltanto per non avere eseguito quelle direttive con la necessaria diligenza e professionalità.

Ma attuando il "piano di revisione" potrebbero emergere elementi degni di nuove indagini.

Riscontrando tali elementi, come dovrebbe comportarsi il collaboratore del revisore perché possa dirsi che ha agito con il necessario scrupolo?

Sulla risposta la dottrina si è divisa.

Una corrente di pensiero ha evidenziato che, di fronte ad una situazione contabile dubbia (od addirittura anomala), per la quale il professionista reputi di dover eseguire ulteriori verifiche, egli dovrà informarne gli organi direttivi della società di revisione o il titolare dello Studio incaricato della Revisione legale dei conti, affinché essi decidano come comportarsi. Nel caso in cui questi ultimi ritengano invece non necessari i citati approfondimenti, il professionista-dipendente sarà assolutamente esente da qualsiasi responsabilità.

L'avversa tesi valorizza, invece, l'art. 1228 c.c., secondo cui colui che, nell'effettuare una prestazione alla quale è tenuto, si avvale dell'ausilio di terzi risponde anche dei fatti dolosi o colposi di costoro.

Tali fatti consisterebbero nel non aver approfondito "le situazioni anomale" emergenti dagli accertamenti sul bilancio della società cliente perché i superiori dell'incolpato non hanno ritenuto opportune le ulteriori verifiche dallo stesso suggerite.

I "responsabili della revisione", pertanto, rispondono dell'altrui negligenza, consistente nel non aver approfondito le ulteriori "risultanze istruttorie" ed a favore di quest'ultima teoria milita la normativa novellata disponendo il carico di responsabilità in ragione del proprio contributo al danno cagionato.

Tanto premesso, appare prevalente l'esigenza operativa di segnalazione delle eventuali "anomalie" ai vertici della società di revisione o al titolare dell'incarico di Revisione Legale dei Conti (se professionista individuale) al fine di precostituirsi la prova della gradualità del proprio contributo al verificarsi dell'evento dannoso.

6.8 La natura aquiliana della responsabilità

La normativa contenuta nell'art. 15 in commento prevede la responsabilità anche nei confronti dei terzi danneggiati.

Dalla disposizione cennata discende che è sempre la violazione dei doveri precisi alla funzione del controllo contabile ad esporre il revisore all'obbligo di risarcire i danni da lui causati, sia che tali danni siano stati patiti dalla sua controparte contrattuale (la società cliente), sia che detti danni siano stati subiti da soggetti estranei al rapporto di revisione (minoranze azionarie, creditori sociali, singoli soci e singoli terzi).

Del resto, la scelta nel senso della qualificazione contrattuale o extracontrattuale della responsabilità esterna del revisore non è cruciale, né sotto il profilo dell'elemento soggettivo che caratterizza le due fattispecie di responsabilità, né per ciò che attiene la distribuzione dell'onere della prova, né ancora con riferimento al termine di prescrizione, giacché, a ben vedere, l'unica differenza riconducibile alla qualificazione riguarda, di fatto, la quantificazione del danno.

Più da vicino si può argomentare che:

- l'elemento intenzionale consiste nell'omesso impiego della dovuta professionalità, il che integra la colpa;
- l'onere della prova continua a gravare sul terzo danneggiato.

Egli è tenuto a dimostrare che il revisore non ha assolto la propria "obbligazione di mezzi", avente per contenuto il fornire un giudizio sul bilancio della società committente conforme agli *standard* previsti dalla Consob, ove richiesti, o raccomandati dagli ordini professionali. Siamo, tuttavia, consapevoli che la qualificazione come di "mezzi" dell'obbligazione gravante sul revisore non è pacifica fra gli studiosi.

In tal senso si è rilevato che l'obbligazione assunta dal revisore non è solo "di mezzi", ma anche "di risultato", in quanto egli si impegna a fornire il risultato di un corretto giudizio sia sulla regolarità della contabilità sia sulla legittimità del bilancio di esercizio.

Il fatto che la valutazione espressa dal revisore sia sostanzialmente il frutto di una sua opinione non può comportare la riduzione della sua obbligazione alla sola somministrazione dei mezzi, perché questo tipo di obbligazione è configurabile solo quando il risultato che il creditore si attende dall'opera del debitore dipende solo in parte da questa opera, mentre per altra parte discende da atti o fatti altrui.

Nel rapporto di revisione il risultato che la società committente si attende dipende solo dalla prestazione del revisore, la cui opinione finale, se difforme dalle comuni regole contabili e giuridiche, lo esporrà a responsabilità.

Da quanto fin qui esposto è agevole cogliere, con più precise argomentazioni, il carattere aquiliano della responsabilità gravante su qualunque Revisore legale dei conti, individuale o societario, sia operante presso società chiuse che presso enti di interesse pubblico.

7. Il controllo legale dei conti nelle srl ex art. 2477 c.c.

Il comma 26 dell'articolo 37 del D. Lgs 39/2010 ha interamente riscritto l'art. 2477 del codice civile che ora rubrica: Collegio sindacale e revisione legale dei conti.

Il secondo comma del novellato art. 2477 prevede che la nomina del collegio sindacale sia altresì obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- c) per due esercizi consecutivi ha superato due dei limiti indicati dal primo comma dell'art. 2435-*bis*

L'obbligo previsto dalla lettera c) cessa se, per due esercizi consecutivi, i limiti ivi indicati non sono superati.

Quando la nomina del collegio sindacale consegue alla presenza del capitale minimo per le SpA oppure ai casi previsti dalle superiori lettere a), b) e c), si applicano le disposizioni in tema di società per azioni; in particolare per la Revisione legale dei conti, in mancanza di diversa disposizione dell'Atto costitutivo, questa è esercitata dal Collegio sindacale.

Il legislatore delegato, inoltre, precisa che l'assemblea che approva il bilancio in cui vengano superati i limiti indicati e si verificano, quindi, le condizioni previste, deve provvedere entro trenta giorni alla nomina del collegio sindacale. Se l'assemblea non vi provvede a tale adempimento può sostituirsi il Tribunale sollecitato in tal senso da qualsiasi interessato.

E' evidente che nel contesto dell'assemblea che approvi il bilancio in cui si verificano le cause di nomina dell'Organo sindacale potrà essere incluso, all'ordine del giorno, proprio la nomina di quell'Organo; in difetto dovrà essere riconvocata, entro trenta giorni, altra assemblea per tale adempimento.

Con la disposizione in esame viene reintrodotta il sistema della normazione di rinvio fra la s.r.l. e la S.p.A.: metodologia di legiferazione che era stata espunta dal sistema codicistico con la riforma approntata con il D. Lgsf 17.1.2003 n. 6 (Riforma del diritto societario).

I sindaci - Revisori legali dei conti di s.r.l., indipendentemente dalle dimensioni strutturali e capitalistiche della società, dovranno dal 07 aprile 2010 applicare integralmente le norme previste per la Revisione Legale dei Conti per la Società per Azioni chiusa.

In particolare:

- a) applicare i principi di revisione di cui all'art. 11
- b) redigere la relazione nelle forme di cui all'art. 14
- c) assumersi le responsabilità di cui all'art. 15
- d) prepararsi al controllo di qualità ogni sei anni previsto dall'art. 20

I commenti che precedono illustrano ampiamente le disposizioni in argomento.

*