

COMMISSIONI RIUNITE

II (Giustizia) e VI (Finanze)

S O M M A R I O

ATTI DEL GOVERNO:

Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati. Atto n. 295 (*Esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del Regolamento, e rinvio*) 6

ATTI DEL GOVERNO

Mercoledì 4 maggio 2016. — Presidenza della presidente della VI Commissione Maurizio BERNARDO. — Interviene il viceministro dell'economia e delle finanze Enrico Zanetti.

La seduta comincia alle 13.45.

Schema di decreto legislativo recante attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati.

Atto n. 295.

(Esame, ai sensi dell'articolo 143, comma 4, del Regolamento, e rinvio).

Le Commissioni iniziano l'esame del provvedimento.

Michele PELILLO (PD), *relatore per la VI Commissione*, rileva come le Commissioni riunite II e VI siano chiamate a esprimere il parere al Governo sullo schema di decreto recante attuazione della direttiva 2014/56/UE che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni

legali dei conti annuali e dei conti consolidati (Atto n. 295)

Per quanto riguarda il quadro normativo comunitario segnala innanzitutto come il Parlamento europeo ed il Consiglio dell'Unione europea hanno approvato, rispettivamente il 3 ed il 14 aprile 2014, la riforma della revisione legale dei bilanci d'esercizio e consolidati attraverso l'adozione:

della direttiva 2014/56/UE, che modifica la direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati;

del regolamento (UE) n. 537/2014 del 16 aprile 2014 sui requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico e che abroga la decisione 2005/909/CE della Commissione.

La nuova « direttiva revisione » contiene una serie di misure applicabili alla generalità delle revisioni contabili, nonché alcune previsioni, riguardanti il comitato per il controllo interno e la revisione contabile, applicabili esclusivamente agli enti di interesse pubblico. Il regolamento prevede ulteriori e più stringenti regole applicabili unicamente alle revisioni dei bilanci dei citati enti. La riforma della revisione legale

dei bilanci si inserisce in un contesto più ampio di riforme adottate immediatamente dopo la crisi finanziaria, per rilanciare la stabilità del sistema.

Il termine di recepimento della direttiva è il 17 giugno 2016.

Con riferimento al contesto nazionale, rammenta che in Italia la disciplina della revisione legale dei conti è oggi contenuta nel decreto legislativo n. 39 del 2010, con il quale è stata recepita nell'ordinamento interno la richiamata direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati ed è stata unificata in un *corpus* normativo omogeneo la disciplina dell'attività di revisione. Il suddetto provvedimento contiene infatti disposizioni concernenti, tra l'altro, l'abilitazione e la formazione continua dei soggetti abilitati all'attività di revisione, il registro dei revisori legali e delle società di revisione (le cui informazioni sono conservate in forma elettronica e sono accessibili gratuitamente via Internet), lo svolgimento dell'attività di revisione legale, la responsabilità dei revisori.

La delega al recepimento della direttiva è contenuta nella legge n. 114 del 2015 (legge di delegazione europea 2014), la quale, all'allegato B, enumera la direttiva 2014/56/UE tra quelle oggetto di delega legislativa per il recepimento, senza peraltro indicare specifici criteri di delega.

Il termine per l'espressione del parere parlamentare scade il 25 maggio 2016.

Passando all'illustrazione del contenuto dello schema di decreto, segnala come esso, ricalcando quanto avvenuto in sede europea, innesti i propri interventi di modifica sul *corpus* del decreto legislativo n. 39 del 2010.

Le previsioni attinenti più direttamente gli ambiti di competenza della Commissione Finanze sono contenute negli articoli 1 e 2, da 13 a 20 e da 22 a 28.

L'articolo 1 apporta modifiche alle definizioni attualmente contenute nell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39 del 2010.

In particolare, il comma 1, lettera *a*), dello schema introduce, all'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39 del

2010, una lettera *c-bis*), che definisce come «enti sottoposti a regime intermedio» le società individuate ai sensi dell'articolo 19-*bis*, introdotto dallo schema: si tratta – sostanzialmente – di società operanti nel settore finanziario.

Tra le principali novità apportate dallo schema di decreto vi è infatti l'introduzione della categoria degli enti sottoposti a regime intermedio: si tratta di enti che, seppure espunti dall'elenco degli enti di interesse pubblico di cui all'articolo 16 (ai quali si applica attualmente un regime più rigoroso), si ritiene comunque di mantenere assoggettati ad alcune delle norme previste per gli enti di interesse pubblico.

In tal modo è introdotta un'ulteriore categoria di soggetti, cui si applica non soltanto il regime generale previsto dalla direttiva e dal regolamento, ma un corpo di disposizioni attenuato rispetto al regime speciale previsto per gli enti di interesse pubblico.

In aderenza alle modifiche della direttiva 2014/56/UE, le lettere *b*) e *m*) del comma 1 modificano altresì le lettere *d*) e *o*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39, che riguardano rispettivamente la società e il revisore di un Paese terzo.

Attualmente, come «ente di revisione di un Paese terzo» o «revisore di un paese terzo» si intendono gli enti (indipendentemente dalla forma giuridica) o le persone fisiche che effettuano la revisione dei conti annuali o dei conti consolidati di una società avente sede in un Paese terzo.

Per effetto delle modifiche proposte, sono introdotte nuove definizioni di ente di revisione e di revisore di un paese terzo, che non includono l'ente o il revisore iscritto nel registro di uno Stato Membro in seguito all'abilitazione all'esercizio della revisione legale. Dunque, la nuova definizione di «ente di revisione» e «revisore» di un Paese terzo non comprende più quei revisori che abbiano ottenuto l'abilitazione presso uno Stato Membro.

La lettera *c*), introducendo una nuova lettera *f-bis*) nell'articolo 1, comma 1, del

decreto legislativo n. 39, individua inoltre con maggiore precisione i cosiddetti principi di revisione internazionali.

Si tratta in particolare dei principi di revisione internazionali (ISA), del principio internazionale sul controllo della qualità (ISQC 1) e degli altri principi correlati definiti dall'*International Federation of Accountants* (IFAC) tramite l'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), nella misura in cui gli stessi siano rilevanti ai fini della revisione legale. Tale modifica è effettuata in stretta aderenza alla direttiva 2014/56/UE (articolo 1, paragrafo 1, punto 21).

Segnala inoltre come, con le modifiche recate dalla lettera *d*) del comma 1 alla lettera *g*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39, si chiarisca che il registro dei revisori legali è tenuto dal Ministero dell'economia e delle finanze.

Le modifiche recate dalla lettera *e*) del comma 1 alla lettera *h*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39, la quale riguarda la relazione di revisione legale, rinviano al contenuto dell'articolo 14 del decreto legislativo n. 39 del 2010 (anch'esso novellato), in luogo di dare una sintetica definizione della relazione di revisione. Ciò tiene conto delle modifiche apportate a tale istituto dalla direttiva 2014/56/UE.

Nella formulazione attuale, la relazione di revisione è direttamente definita dalla lettera *h*) come il documento contenente il giudizio sul bilancio espresso dal soggetto cui è stato conferito l'incarico di revisione e che è firmato dal responsabile della revisione.

Le modifiche recate dalla lettera *f*) alla lettera *i*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39 precisano meglio, rispetto alle formule attuali, quali sono i soggetti responsabili della revisione. Per tali si intendono le persone fisiche cui è conferito il relativo incarico e che firmano la relazione di revisione ovvero, se si tratta di una società, i soggetti designati come responsabili dell'esecuzione della revisione legale per conto della società e che firmano la relativa relazione.

La lettera *i-bis*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39, introdotta dalla lettera *g*), reca la definizione di responsabile chiave della revisione, e cioè il responsabile dell'esecuzione dell'incarico o, se si tratta di un incarico su un bilancio consolidato, i responsabili dell'esecuzione della revisione sul bilancio consolidato e sui bilanci del gruppo.

Le modifiche alla lettera *l*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39, recate dalla lettera *h*), rettificano la definizione di rete di revisione, correggendo un errore materiale della versione italiana della direttiva 2006/43/CE.

In merito ricorda la rete di revisione è la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale e la normativa UE ne definisce le caratteristiche.

La rete è finalizzata alla cooperazione e persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo a una proprietà, un controllo o una direzione comuni. La formulazione attuale della norma, per integrare il requisito di « rete » sembra richiedere congiuntamente il requisito del comune vertice e l'ulteriore requisito della condivisione di alcuni elementi (prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali).

In particolare, viene chiarito che il requisito della condivisione di direttive e procedure comuni di controllo della qualità non è un requisito richiesto congiuntamente al comune vertice, ma costituisce una condizione autonoma che consente di qualificare una rete di revisione.

La lettera *t*) dell'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo n. 39, introdotta dalla lettera *p*), reca la definizione di « piccole imprese » corrispondente alla definizione adottata dal decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, concernente il recepimento della direttiva 2013/34/UE in materia di bilancio di esercizio. In particolare, sono « piccole imprese » quelle che alla data di chiusura del bilancio, non

superano i limiti numerici di almeno due dei tre criteri seguenti:

totale dello stato patrimoniale: 4.000.000 di euro;

ricavi netti delle vendite e delle prestazioni: 8.000.000 di euro;

numero medio di 50 dipendenti occupati durante l'esercizio.

Illustra quindi l'articolo 2 dello schema di decreto, il quale apporta modifiche all'articolo 2, comma 4, del decreto legislativo n. 39 del 2010, al fine di intervenire sui requisiti delle imprese che possono chiedere l'iscrizione al registro dei revisori.

In particolare, tra di esse sono inserite anche le imprese di revisione legale abilitate in uno Stato membro che abbiano fatto richiesta di iscrizione al registro nazionale. Esse potranno esercitare la revisione legale in Italia a condizione che il responsabile dell'incarico soddisfi i requisiti generali previsti dalla legge per le persone fisiche che intendono esercitare la professione in Italia (elencati all'articolo 2, comma 2 del decreto legislativo n. 39 del 2010); che sia inoltre abilitato all'esercizio della revisione legale in uno degli altri Stati membri UE e che superi una prova attitudinale, in lingua italiana, vertente sulla conoscenza della normativa italiana rilevante, secondo le modalità stabilite con regolamento dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la CONSOB (requisito di cui al comma 3, lettera *a*) del decreto legislativo n. 39 del 2010).

L'articolo 13 dello schema di decreto introduce nel decreto legislativo n. 39 del 2010 gli articoli da 10-*bis* a 10-*quinquies*, al fine di precisare le modalità di svolgimento della revisione legale.

In particolare, il nuovo articolo 10-*bis* del decreto legislativo n. 39 concerne l'attività di valutazione dei rischi per l'indipendenza, che deve precedere l'avvio della revisione legale e che obbliga il revisore a documentare la propria indipendenza o, eventualmente, i possibili rischi ai quali potrebbe essere soggetto, le contromisure e le risorse a disposizione.

In sintesi, il revisore o lo società devono svolgere tale attività di valutazione e documentazione prima di accettare o proseguire un incarico di revisione legale. Essi devono valutare e documentare:

il possesso dei requisiti di indipendenza ed obiettività;

l'eventuale presenza di rischi relativi all'indipendenza a, nel caso, se siano state adottate idonee misure per mitigarli;

la disponibilità di personale professionale competente, tempo e risorse necessari per svolgere in modo adeguato l'incarico di revisione;

per le società di revisione legale, l'abilitazione del responsabile dell'incarico ai sensi di legge.

Il nuovo articolo 10-*ter* reca invece le modalità di organizzazione interna dei soggetti che svolgono la revisione legale, in ossequio a quanto previsto dalla direttiva 2014/56/UE (articolo 1, paragrafo 1, n. 19).

In particolare, ai sensi del comma 1 del nuovo articolo la società di revisione legale, per assicurare l'indipendenza e l'obiettività dell'operatore che effettua la revisione, stabilisce direttive e procedure per evitare che soci e i componenti dell'organo di amministrazione della società di revisione (o di un'affiliata) intervengano nell'espletamento della revisione legale in modo da compromettere indipendenza e obiettività del responsabile dell'incarico (ai sensi di quanto già previsto all'articolo 10, comma 8 del decreto legislativo n. 39 del 2010).

A tal fine il comma 2 stabilisce che i revisori si dotino di adeguate procedure interne, tra cui sistemi di controllo interno della qualità e procedure efficaci per la valutazione del rischio. Tali sistemi di controllo interno sono concepiti per conseguire una ragionevole sicurezza che le decisioni e le procedure siano rispettate a tutti i livelli. In base al comma 3 un analogo livello di ragionevole sicurezza deve essere raggiunto in ordine al fatto che le persone coinvolte nella revisione (dipendenti, persone fisiche i cui servizi sono messi a disposizione del revisore ovvero

che sono sotto il suo controllo e partecipano all'attività di revisione legale) dispongano delle conoscenze ed esperienze adeguate per svolgere l'incarico.

Analogamente, il comma 4 prevede che sia conseguita una ragionevole sicurezza sul fatto che l'esternalizzazione di attività di revisione non sia effettuata in modo tale da compromettere l'efficacia del suo controllo interno della qualità, né la capacità delle autorità competenti di vigilare sul rispetto delle norme nazionali e UE. Viene chiarito che l'esternalizzazione dell'attività di revisione non influisce sulla responsabilità nei confronti dell'ente sottoposto a tale attività.

Il comma 5 prevede inoltre norme in tema di organizzazione interna per prevenire, identificare, eliminare o gestire e divulgare eventuali rischi per l'indipendenza dei revisori o delle società di revisione.

I commi 6 e 7 stabiliscono che i revisori si dotino di un sistema di controllo interno della qualità, allo scopo di consentire che gli incarichi siano svolti in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; l'adeguatezza e l'efficacia di tale sistema è annualmente valutato.

Sono altresì previste forme di organizzazione interna volte a:

ai sensi del comma 8, fronteggiare e documentare eventuali incidenti che hanno o potrebbero avere gravi ripercussioni sull'integrità della revisione legale;

ai sensi del comma 9, in tema di retribuzioni e partecipazione agli utili, a fornire adeguati incentivi alla qualità del lavoro di revisione legale.

Il comma 10 richiede adeguata pubblicità interna delle direttive e procedure di organizzazione sopra menzionate.

In base al comma 11 il sistema appena descritto si applica secondo il principio di proporzionalità; spetta al soggetto revisore l'onere di dimostrare all'autorità competente l'adeguatezza delle predette direttive e procedure di controllo interno della

qualità in considerazione dell'ampiezza e della complessità delle attività di revisione legale svolte.

Il nuovo articolo 10-*quater* del decreto legislativo n. 39 reca, ai commi da 1 a 3, disposizioni in ordine all'organizzazione del lavoro. Per le società, è prevista la designazione di almeno un soggetto responsabile dell'incarico, cui sono assegnate risorse sufficienti e personale dotato delle necessarie competenze per lo svolgimento in modo adeguato delle relative attività. Tale soggetto deve essere attivamente coinvolto nello svolgimento dell'incarico e deve dedicare sufficiente tempo e risorse sufficienti all'incarico.

In tale contesto il comma 4 obbliga il soggetto revisore a conservare la documentazione delle violazioni delle norme nazionali e UE, fatta eccezione per quelle di lieve entità, nonché delle eventuali conseguenze delle violazioni e delle misure adottate per porvi rimedio.

Al riguardo fa presente come la disposizione non definisca quali violazioni nell'organizzazione interna siano da considerarsi di « lieve entità ».

Secondo i commi da 5 a 7, ove si ricorra a consulenti esterni, è fatto obbligo al soggetto revisore di documentare le richieste di pareri effettuate e i pareri ricevuti; sono poi previsti obblighi di registrazione relativi a ogni cliente sottoposto a revisione ed è imposta la creazione di un fascicolo di revisione per ogni revisione legale. Vi è inoltre l'obbligo di conservazione di documenti e informazioni relative al fascicolo di revisione per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono. In base al comma 8 il soggetto revisore deve inoltre conservare la documentazione di eventuali reclami scritti relativi all'esecuzione delle revisioni legali effettuate per 10 anni dalla data della relazione di revisione alla quale si riferiscono.

Il nuovo articolo 10-*quinquies* contiene le disposizioni specifiche per la revisione legale del bilancio consolidato e la responsabilità del revisore, che, ai sensi del comma 1, è piena per quanto riguarda la

relazione di revisione e la relazione aggiuntiva destinata al comitato per il controllo interno.

Per questa ragione, il comma 2 prevede che il revisore del gruppo esamina il lavoro svolto da altri revisori legali e la documentazione detenuta deve consentire all'autorità competente un efficace esame del lavoro svolto. Il comma 3 disciplina il consenso dei revisori legali al trasferimento della documentazione pertinente durante lo svolgimento della revisione del bilancio consolidato. Il comma 4 prevede le misure che il revisore del gruppo può adottare, al fine di rendere possibile ed effettivo il proprio lavoro.

I commi da 5 a 7 disciplinano inoltre l'intervento e la collaborazione tra le Autorità di vigilanza degli Stati membri e di paesi terzi in relazione al flusso di informazioni scaturenti dalla revisione del gruppo e del bilancio consolidato.

Passa quindi a illustrare l'articolo 14 dello schema di decreto, il quale modifica l'articolo 11 del decreto legislativo n. 39 del 2010, in tema di principi di revisione internazionali.

Il comma 1 del novellato articolo 11 mantiene ferma la previsione secondo cui la revisione legale è svolta in conformità ai principi di revisione internazionali che dovranno essere adottati dalla Commissione UE.

Il comma 2 precisa tuttavia che, con riferimento al periodo transitorio, devono utilizzarsi principi di revisione elaborati tenendo conto dei principi di revisione internazionali. Viene inoltre chiarita la procedura di adozione di tali principi: essi, elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze (che non interviene in tale procedura, ai sensi delle norme vigenti) e alla CONSOB, sono poi adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la stessa CONSOB.

A tal fine, il Ministero dell'economia e delle finanze sottoscrive una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati, finalizzata a definire le modalità di elaborazione dei principi.

Il comma 3 riserva comunque al MEF (sentita la CONSOB) la facoltà di adottare procedure o obblighi di revisione supplementari, nella misura necessaria a conferire maggiore credibilità e qualità ai bilanci, anche in vigenza dei principi adottati dalla Commissione UE, conformemente alla deroga consentita dalle norme UE (articolo 26, paragrafo 4 della direttiva n. 2006/43/CE).

In merito ricorda che nella formulazione vigente l'articolo 11, comma 2 del decreto legislativo n. 39 del 2010 consente al MEF, di concerto con il Ministro della giustizia, sentita la CONSOB (nonché la Banca d'Italia e l'ISVAP, oggi IVASS, per quanto riguarda gli enti da essi vigilati) di disporre con regolamento l'obbligo di osservare procedure di revisione o obblighi supplementari o, in casi eccezionali, il divieto di osservare parte dei principi internazionali disposti dalla Commissione UE, solo nel caso in cui l'obbligo o il divieto conseguono da disposizioni legislative specifiche relative alla portata della revisione legale.

L'articolo 15 dello schema abroga l'articolo 12 del decreto legislativo n. 39 del 2010, che consente al MEF di sottoscrivere convenzioni con gli ordini e le associazioni professionali interessati per attuare alcune disposizioni in tema di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, indipendenza e obiettività e principi contabili applicabili transitoriamente.

Tale soppressione, come indica la relazione illustrativa dello schema di decreto, consegue al fatto che il vigente articolo 12 si pone in contrasto con l'articolo 26 della direttiva 2006/43/CE (come novellato dalla direttiva 2014/56/UE), laddove si contemplano espressamente i principi di revisione internazionali quali principi professionali obbligatori per i revisori.

Le convenzioni tra le associazioni e gli ordini professionali e il Ministero dell'economia e delle finanze sono previste negli articoli che riguardano i principi di etica, indipendenza e revisione.

L'articolo 16 dello schema sostituisce integralmente l'articolo 13 del decreto le-

gislativo n. 39 del 2010, in tema di conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico di revisione, nonché risoluzione del contratto.

In tale contesto, con una prima modifica, il nuovo comma 1 del novellato articolo 13 chiarisce che i conferimenti degli incarichi di revisione da parte di enti di interesse pubblico devono seguire la speciale disciplina dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 39 (come novellato dall'articolo 18 dello schema di decreto) e dall'articolo 16 del Regolamento europeo regolamento (UE) n. 537/2014 del 16 aprile 2014 sui requisiti relativi alla revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico.

Sempre con l'eccezione degli enti di interesse pubblico, il comma 2 mantiene ferma la durata triennale dell'incarico conferito dall'assemblea societaria al revisore.

Il nuovo comma 2-bis del novellato articolo 13 vieta qualsiasi clausola contrattuale che limiti lo scelta del revisore legale o della società di revisione legale da parte dell'assemblea a determinate categorie o elenchi di revisori legali o società di revisione legale. Qualora prevista, viene comminata la sanzione della nullità ed inefficacia.

Il comma 7 del novellato articolo 13 chiarisce che le comunicazioni in ordine alla revoca, alle dimissioni o alla risoluzione consensuale del contratto (le cui procedure sono definite ai commi da 3 a 6 e 8) sono comunicate al MEF e – per gli enti di interesse pubblico e gli enti sottoposti a regime intermedio – alla CONSOB.

Ai sensi del nuovo comma 9, nel caso di revisione legale di un ente di interesse pubblico, gli azionisti di tale ente che rappresentino almeno il 5 per cento del capitale sociale, o l'organo di controllo, o la CONSOB hanno lo facoltà di adire il Tribunale civile per la revoca del revisore o della società di revisione legale ove ricorrano giustificati motivi.

Illustra quindi l'articolo 17 dello schema di decreto, il quale disciplina gli aspetti concernenti la relazione di revisione, il giudizio sul bilancio e la respon-

sabilità del revisore, a tal fine sostituendo gli articoli 14 e 15 del decreto legislativo n. 39 del 2010.

Con le modifiche apportate all'articolo 14 in tema di relazione di revisione e giudizio sul bilancio, le modalità di predisposizione e i contenuti della relazione sono sottratti al piano dei principi professionali o comunque della prassi e del giudizio dei revisori e ricondotti a quello delle norme primarie, al fine di armonizzare l'impianto della relazione. In particolare segnala le seguenti modifiche, recate dai commi 1 e 2 del novellato articolo 14:

il contenuto della relazione si arricchisce dell'illustrazione dei risultati della revisione legale (oltre all'espressione di un giudizio sui bilanci e la verifica della contabilità sociale);

viene chiarito che la relazione contiene il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla redazione del bilancio e il quadro delle regole di redazione applicate dalla società;

la relazione (che ai sensi del comma 3 del novellato articolo 14 deve essere analiticamente motivata) deve contenere una dichiarazione su eventuali incertezze significative, relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere lo continuità aziendale;

al comma 3-bis del novellato articolo 14 si disciplina compiutamente la revisione congiunta, conformemente a quanto disposto dalla direttiva 2014/56/UE;

al comma 4 del novellato articolo 14 viene puntualizzato l'obbligo di sottoscrizione da parte del responsabile dell'incarico, con specifiche regole nel caso dell'affidamento di tale compito a società di revisione;

sono espunte dall'articolo 14 le norme sulla responsabilità e sull'obbligo di conservazione dei documenti, già previste all'articolo 10-*quater*.

In ordine alle modifiche all'articolo 15 del decreto legislativo n. 39 del 2010, in tema di responsabilità del revisore, resta ferma la vigente disciplina: viene precisato che la responsabilità ricade non più sul « responsabile della revisione », bensì sul soggetto « responsabile dell'incarico », come individuato ai sensi degli articoli precedenti.

L'articolo 18 dello schema di decreto apporta sostanziali modifiche al Capo V del decreto legislativo n. 39 del 2010, dedicato ai cosiddetti « enti di interesse pubblico », sostituendo gli articoli da 16 a 19 e inserendovi i nuovi articoli 19-*bis* e 19-*ter*.

In estrema sintesi, da tale categoria sono espunti alcuni enti, assoggettati ad un regime « intermedio » che prevede l'applicazione solo di alcune delle – più stringenti – regole applicate agli enti di interesse pubblico.

In particolare, modificando il vigente articolo 16 del decreto legislativo n. 39, nella nuova formulazione del comma 1 sono espunti dalla categoria degli enti di interesse pubblico quelli diversi da banche, assicurazioni e società quotate; questi ultimi sono i soli enti che, ai sensi della direttiva 2014/56/UE, devono essere considerati « di interesse pubblico ».

Più precisamente, restano dunque enti di interesse pubblico:

le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea;

le banche;

le imprese di assicurazione e di riassicurazione.

Per tali enti il comma 2 del novellato articolo 16 fa espresso divieto al collegio sindacale di esercitare la revisione dei conti.

Le previsioni del novellato articolo 17 adeguano alle nuove norme UE i requisiti di indipendenza richiesti per la revisione legale degli enti di interesse pubblico.

Al comma 1 viene anzitutto espunto il divieto di rinnovo o conferimento dell'incarico di revisione per il triennio successivo (tre esercizi) alla cessazione del precedente incarico, mentre al comma 4 viene innalzato da due a tre esercizi il divieto di svolgere l'incarico di responsabile chiave della revisione oltre i sette esercizi sociali.

Il comma 3 del novellato articolo 17 chiarisce poi che i revisori legali, gli appartenenti alla loro rete, gli organi apicali e i dipendenti devono rispettare i divieti (di cui all'articolo 5, paragrafo 1 del Regolamento europeo n. 537 del 2014) relativi ai servizi aggiuntivi che non possono essere prestati dal revisore (o dall'impresa, ovvero dalla rete) all'ente di interesse pubblico sottoposto a revisione, né al suo gruppo (tra cui, alcuni servizi fiscali, i servizi di gestione dell'ente, i servizi contabili, i servizi di gestione della contabilità del personale e quelli relativi ai controlli interni, i servizi legali).

Al riguardo fa presente che, ove necessario, il tenore letterale delle norme è modificato per far riferimento ai responsabili della revisione (in particolare, il responsabile chiave per conto di una società di revisione).

Ai sensi del comma 5 del novellato articolo 17 il divieto di rivestire cariche sociali negli organi di amministrazione e controllo dell'ente di interesse pubblico che ha conferito l'incarico di revisione, ovvero di prestare lavoro autonomo o subordinato presso l'ente stesso – per il biennio successivo allo svolgimento dell'incarico – viene esteso anche ad altri soggetti (dipendenti e ai soci, diversi dai responsabili chiave della revisione, del revisore legale o della società di revisione legale, nonché ogni altra persona fisica i cui servizi sono messi a disposizione o sono sotto il controllo del revisore legale o della società di revisione legale), alle condizioni di legge.

Il comma 7 del novellato articolo 17 chiarisce che le sanzioni amministrative pecuniarie (fino a 500.000 euro, irrogate dalla CONSOB) si applicano non solo nel caso di violazione delle norme nazionali in tema di indipendenza dei revisori di un

ente di interesse pubblico, ma anche per la violazione degli articoli 4 e 5 del Regolamento europeo n. 537 del 2014, rispettivamente concernenti i corrispettivi per l'esecuzione di revisioni legali dei conti di enti di interesse pubblico e il divieto di prestare servizi diversi dalla revisione contabile per quanto riguarda gli enti di interesse pubblico.

Passa quindi a illustrare il novellato articolo 18 del decreto legislativo n. 39 del 2010, in tema di relazione di trasparenza, il quale attribuisce alla CONSOB la facoltà di richiedere integrazioni alla relazione di trasparenza in conformità alla normativa regolamentare appositamente emanata. La relazione di trasparenza è infatti direttamente disciplinata dalle norme – immediatamente applicabili nell'ordinamento nazionale – di cui all'articolo 13 del Regolamento 537/2014.

In merito ricorda che il richiamato articolo 13 del Regolamento 537/2014 prevede che il revisore pubblichi una relazione di trasparenza annuale entro quattro mesi dalla fine di ciascun esercizio sul proprio sito internet. Essa deve restare disponibile su tale sito per almeno cinque anni dalla sua data di pubblicazione su detto sito, con facoltà di aggiornarla. È inoltre fissato il contenuto minimo di detta relazione (che reca informazioni sull'impresa di revisione, sulla rete cui appartiene e le altre informazioni indicate dal Regolamento).

Il novellato articolo 19 del decreto legislativo n. 39 del 2010 interviene sulla normativa relativa al comitato per il controllo interno e la revisione contabile degli enti di interesse pubblico.

In particolare, in luogo di attribuire al comitato solo funzioni di vigilanza (come attualmente prevede l'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo n. 39 con riferimento a numerosi aspetti, tra cui l'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di gestione del rischio), il comma 1 del nuovo articolo 19 attribuisce al predetto organo un insieme di compiti, tra cui segnala i seguenti:

quello di informare l'organo di amministrazione dell'ente sottoposto a revisione dell'esito della revisione stessa, nonché di trasmettere a tale organo la relazione aggiuntiva, corredata da eventuali osservazioni;

quello di monitorare il processo di informativa finanziaria, la revisione legale del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato (anche tenendo conto di eventuali risultati e conclusioni dei controlli di qualità svolti dalla CONSOB) e l'indipendenza dei revisori legali o delle società di revisione legale;

quello di essere responsabile della procedura volta alla selezione dei revisori legali o delle società di revisione legale.

Il comma 2 del novellato articolo 19 mantiene ferme le vigenti regole per individuare l'organo che riveste, negli enti di interesse pubblico, il ruolo di comitato per il controllo interno e la revisione contabile (il collegio sindacale; il consiglio di sorveglianza negli enti con un sistema di amministrazione e controllo dualistico; il comitato per il controllo sulla gestione negli enti che adottano il sistema di amministrazione e controllo monistico).

Il comma 3 del novellato articolo 19 stabilisce che i membri del comitato, nel loro complesso, devono essere competenti nel settore in cui opera l'ente sottoposto a revisione.

I nuovi articoli 19-*bis* e 19-*ter* del decreto legislativo n. 39 recano, rispettivamente, l'enumerazione degli enti sottoposti a regime intermedio e la disciplina – specifica degli enti di interesse pubblico – che trova applicazione anche nei confronti degli enti a regime intermedio.

In tale ambito rileva come si tratti di enti che, sebbene espunti dal novero degli enti di interesse pubblico (dunque non sottoposti alla disciplina specifica contenuta nel regolamento n. 537/2014), il legislatore ritiene che per esigenze di vigilanza rimangano assoggettati ad obblighi maggiormente stringenti rispetto a quelli previsti per la generalità dei revisori legali.

Ai sensi del comma 1 dell'articolo 19-*bis* sono enti a regime intermedio:

le società emittenti strumenti finanziari non quotati ma diffusi tra il pubblico in maniera rilevante;

le società di gestione dei mercati regolamentati (ad es. Borsa italiana);

le società che gestiscono i sistemi di compensazione e di garanzia;

le società di gestione accentrata di strumenti finanziari;

le società di intermediazione mobiliare;

le società di gestione del risparmio ed i relativi fondi comuni gestiti;

le società di investimento a capitale variabile e le società di investimento a capitale fisso;

gli istituti di pagamento;

gli istituti di moneta elettronica;

gli intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'articolo 106 del Testo unico bancario (TUB), di cui al decreto legislativo n. 385 del 1993.

Il comma 2 dell'articolo 19-*bis* stabilisce che il bilancio di esercizio e, ove applicabile, il bilancio consolidato degli enti sottoposti a regime intermedio è assoggettato a revisione legale secondo le norme stabilite dal decreto in commento. Negli enti sottoposti a regime intermedio, nelle società controllate da enti sottoposti a regime intermedio, nelle società che controllano enti sottoposti a regime intermedio e nelle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale.

In relazione agli obblighi che sono mantenuti a carico dei soggetti sottoposti a regime intermedio, il nuovo articolo 19-*ter* del decreto legislativo n. 39 dispone l'applicazione delle norme relative all'indipendenza dei revisori di cui all'articolo 17 del medesimo decreto legislativo, come novellato dallo schema di decreto. Per tali

enti non è prevista né la presenza né il ruolo del comitato per il controllo interno e per la revisione legale (di cui all'articolo 19).

Inoltre agli enti sottoposti a regime intermedio si applicano i seguenti articoli del regolamento UE n. 537/2014:

articolo 4, paragrafi 1 e 2 (concernenti il corrispettivo per la revisione il quale, per gli enti a regime intermedio, non dipende dai risultati; inoltre, nel caso di prestazione di servizi diversi da quelli di revisione, sono disposti specifici limiti ai corrispettivi per tali servizi);

articolo 5, paragrafi 1 e 5 (relativi al divieto di prestare servizi diversi dalla revisione contabile; in particolare, si applica agli enti a regime intermedio la disciplina dell'individuazione e gestione dei rischi eventualmente causati dalla fornitura di servizi diversi, in un Paese terzo, a un'impresa controllata dall'ente di interesse pubblico sottoposto a revisione);

articolo 6, paragrafo 1 (che individua le modalità di preparazione alla revisione legale dei conti e di valutazione dei rischi per l'indipendenza);

agli articoli 7, 8, 12 e 17 (rispettivamente concernenti: le irregolarità rilevate dal soggetto revisore; il riesame della qualità dell'incarico; le informazioni che il revisore deve comunicare all'autorità di vigilanza dell'ente sottoposto a revisione e la speciale durata dell'incarico di revisione).

Con riferimento alla previsione della durata predeterminata dell'incarico, la relazione illustrativa dello schema di decreto rileva come essa venga ammessa dalle norme UE, che non impongono particolari limiti, e la si reputa giustificata dalle particolari necessità di garantire l'indipendenza del revisore.

Per quanto riguarda l'applicazione agli enti a regime intermedio della disciplina sui corrispettivi e sui servizi aggiuntivi la relazione illustrativa afferma che essa è giustificata sulla base dell'articolo 25 della Direttiva, secondo cui gli Stati Membri

assicurano che vigano regole adeguate che prevedano che i corrispettivi per la revisione legale dei conti non siano né influenzati né determinati dalla prestazione di servizi aggiuntivi all'ente sottoposto alla revisione contabile. Infine, con riferimento ai rapporti del revisore incaricato della revisione legale con i soggetti che collaborano alla revisione e con gli organi della società revisionata (previsioni mutuuate dagli articoli 7, 8 e 12 del regolamento), la relazione illustrativa chiarisce che in tal modo si intende adattare agli enti a regime intermedio alcuni presidi posti a specifica tutela dell'indipendenza del revisore e della obiettività della relazione anche tenuto conto della particolare delicatezza delle funzioni svolte dagli enti a regime intermedio.

L'articolo 19 dello schema di decreto modifica l'articolo 20 del decreto legislativo n. 39 del 2010, in tema di svolgimento del controllo della qualità sui revisori legali.

Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 20:

ai sensi del comma 1 sono sottoposti a controllo di qualità gli iscritti nel Registro che svolgono incarichi di revisione legale, ivi inclusi i componenti del collegio sindacale che esercitano la revisione legale ai sensi di legge;

ai sensi del comma 2, nel caso di controllo su soci o amministratori di una società di revisione legale o che collaborino alla revisione legale in una società di revisione legale, il controllo si intende svolto per mezzo del controllo di qualità sulla società di revisione medesima; il controllo è personale ove vi sia il conferimento di almeno un incarico di revisione legale, ovvero nel caso la persona fisica sia parte di un collegio sindacale che esercita la revisione legale ai sensi di legge;

in base ai commi 3 e 4 viene nettamente diversificata la disciplina tra controllo di qualità sui revisori che svolgono attività nei confronti di enti di interesse pubblico (demandata al regolamento n. 537/2014 in quanto a periodicità e

svolgimento) ed altri revisori, disciplinati direttamente dalle norme in commento;

ai sensi del comma 5 il controllo di qualità non è più effettuato per tutti i revisori su base sessennale; in genere, per i soggetti che non svolgono revisione nei confronti di enti di interessi pubblici, essa viene fatta sulla base di un'analisi del rischio; la periodicità sessennale viene riservata ai soli i soggetti che abbiano svolto la revisione legale su enti assoggettati alla revisione dal diritto dell'Unione Europea e non per obbligo della legislazione nazionale.

Per quanto riguarda i soggetti che effettuano i controlli, le modifiche di cui ai commi 6 e 7 del novellato articolo 20 chiariscono che – oltre alla specifica formazione professionale – essi devono essere iscritti nel registro dei revisori ed avere una specifica e continuativa esperienza professionale nel settore della revisione legale.

I commi da 8 a 11 del novellato articolo 20 stabiliscono obblighi di riservatezza per i controllori e ne chiariscono le incompatibilità; viene fatto divieto di partecipare al controllo della qualità prima che siano trascorsi tre anni dalla cessazione di eventuali rapporti con il soggetto controllato.

Il comma 12 chiarisce anche le modalità di selezione delle persone fisiche da assegnare a ciascun incarico di controllo della qualità (in base a procedure obiettive volte a escludere ogni conflitto di interesse). Il comma 14 specifica i criteri per effettuare il controllo della qualità, che devono essere appropriati e proporzionali alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione legale oggetto di controllo.

Il comma 15 sancisce specifici obblighi di collaborazione del soggetto sottoposto a controllo della qualità con quello incaricato del controllo.

L'articolo 20 dello schema apporta modifiche al Capo VII del decreto legislativo n. 39, concernente la vigilanza del Ministero dell'economia e delle finanze, sostit-

tuendo l'articolo 21, inserendovi un nuovo articolo 21-*bis* e novellando gli articoli 22 e 23.

In primo luogo il comma 1 del novellato articolo 21 attribuisce al MEF, fermi restando gli attuali compiti concernenti l'abilitazione, la tenuta del registro dei revisori e la loro formazione, anche il compito di adottare i principi di deontologia professionale, dei principi di controllo interno della qualità delle imprese di revisione contabile e dei principi di revisione, la verifica del rispetto delle norme nazionali da parte dei soggetti che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti a regime intermedio, nonché l'adozione dei provvedimenti sanzionatori.

In tale contesto il comma 6, lettera d), chiarisce che il MEF, nell'esercizio della vigilanza può acquisire direttamente dal registro delle imprese, anche con modalità telematiche, gli incarichi di revisione legale conferiti in conformità del presente decreto e tutte le informazioni utili per gli adempimenti relativi al controllo della qualità.

Viene inoltre espunto, ove presente, il riferimento al Ministero della giustizia.

La previsione tende altresì ad assicurare il rispetto del principio affermato nella legislazione dell'Unione Europea secondo cui il costo della vigilanza grava sui soggetti controllati. In virtù di tale principio ai sensi del comma 7 il contributo dai soggetti vigilati viene commisurato non al mero costo, ma ai costi diretti e indiretti della funzione di vigilanza.

Il nuovo articolo 21-*bis*, al comma 1 disciplina lo svolgimento dei controlli di qualità di competenza del Ministero dell'economia e delle finanze, il quale deve approvare i metodi e i programmi di controllo, designare i soggetti incaricati del controllo ed emanare raccomandazioni e istruzioni per l'ente al quale è stato delegato il controllo. Ai sensi del comma 2 del nuovo articolo 21-*bis*, il Ministero può infatti delegare lo svolgimento di compiti connessi al controllo di qualità a enti pubblici e privati mediante un'apposita

convenzione, volta a precisare gli obblighi e i doveri dei soggetti delegati, stabiliti dal comma 5.

Il comma 3 stabilisce i requisiti che gli enti delegati, nonché i rispettivi titolari, associati o membri, devono possedere, tra i quali ricordano l'onorabilità, l'assenza di conflitti di interesse, l'iscrizione di almeno il 75 per cento dei membri degli organi di amministrazione, direzione e controllo al registro dei revisori legali. Ai sensi del comma 4 tali enti si devono inoltre dotare di procedure idonee a prevenire, rilevare e gestire i conflitti di interesse.

Il comma 6 prevede l'istituzione di un apposito elenco nel quale si possono iscrivere le persone fisiche in possesso di determinati requisiti che non svolgono il controllo per conto degli enti pubblici o privati destinatari della delega. Il comma 8 riserva al Ministero dell'economia e delle finanze il potere di vigilanza e controllo sul sistema dei controlli di qualità. Il comma 9 elenca nel dettaglio le attività e gli interventi che i competenti funzionari del Ministero dell'economia e delle finanze sono legittimati a porre in essere al fine di assicurare il corretto funzionamento del sistema.

Il novellato articolo 22 del decreto legislativo n. 39 del 2010 precisa al comma 1 che la vigilanza, attribuita alla CONSOB, sulla revisione legale presso gli enti di interesse pubblico e quelli sottoposti ad un regime intermedio deve essere svolta in riferimento ai principi professionali e al regime del regolamento UE n. 537/2014.

Nei casi di ispezioni e audizioni svolte dalla CONSOB nell'esercizio delle proprie funzioni di vigilanza, il comma 2 del novellato articolo 22 chiarisce meglio i termini del contraddittorio coi soggetti auditi o sottoposti a ispezione, mentre il comma 3 specifica l'ambito dei soggetti nei confronti dei quali sono esercitate le attribuzioni di vigilanza della CONSOB.

Viene espunta dalla normativa la possibilità, per la CONSOB, di delegare compiti connessi all'effettuazione dei controlli della qualità ad un altro ente.

Il novellato articolo 23 del decreto legislativo n. 39 del 2010 prevede specifiche forme di collaborazione tra la CONSOB e il MEF per l'assolvimento dei compiti di vigilanza, anche attraverso protocolli di intesa o l'istituzione di comitati di coordinamento: in particolare il comma 1-*bis* prevede che, per l'assolvimento dei compiti di vigilanza sugli enti di interesse pubblico di cui all'articolo 16, nonché sugli enti sottoposti a regime intermedio ai sensi dell'articolo 19-*bis*, che dette Autorità comunicano almeno annualmente l'elenco delle entità rispettivamente vigilate.

In proposito rileva l'opportunità di valutare se tale formulazione sia coerente con la disciplina di cui allo schema di decreto, la quale non attiene ai compiti di vigilanza sugli enti di interesse pubblico o sugli «enti sottoposti a regime intermedio», ma piuttosto riguarda i compiti di vigilanza sui revisori (e società di revisione) di questi enti: la collaborazione e l'invio degli elenchi sono infatti funzionali all'identificazione dei revisori la cui vigilanza è di competenza della CONSOB (revisori di enti di interesse pubblico o di «enti sottoposti a regime intermedio») e, per differenza, dei revisori per i quali la vigilanza è di competenza del MEF (tutti gli altri).

L'articolo 22 dello schema di decreto modifica in più punti l'articolo 34 del decreto legislativo n. 39 del 2010, relativo all'iscrizione nel Registro – effettuata dal Ministero dell'economie e delle finanze, sentita la CONSOB – di revisori di Paesi terzi.

In primo luogo la lettera a) sostituisce il comma 1 del citato articolo 34, il quale autorizza l'iscrizione di revisori e di enti di revisione contabile di Paesi terzi che rilasciano una relazione di revisione riguardante i conti annuali o i conti consolidati di una entità avente sede in un Paese terzo i cui valori mobiliari sono ammessi alla negoziazione in un mercato regolamentato italiano. Non si procede all'iscrizione in caso di entità del Paese terzo che emettono esclusivamente titoli di debito di

valore nominale non inferiore a cinquantamila euro, ovvero di titoli in altra valuta di valore equivalente.

Con la modifica proposta dalla lettera a), per il periodo precedente al 31 dicembre 2010 si mantiene la disciplina vigente; per il periodo successivo a tale data si considerano, ai fini dell'esclusione dall'iscrizione, titoli di debito con valore nominale non inferiore a centomila euro alla data dell'emissione ovvero, nel caso di titoli di debito in un'altra valuta, di valore nominale equivalente ad almeno centomila euro alla stessa data; in tale ambito viene stabilito che il valore nominale da considerare è sempre quello alla data di emissione.

La lettera b) abroga i commi 2 e 3 del medesimo articolo 34, relativi alle condizioni per l'iscrizione al Registro.

La lettera c) sostituisce i commi 6 e 7 del predetto articolo 34.

La nuova formulazione del comma 6 specifica che le relazioni di revisione riguardanti i conti annuali o i conti consolidati delle entità di cui al comma 1, redatte da revisori o da enti di revisione contabile di Paesi terzi non iscritti nel Registro dei revisori legali, sono prive di effetti giuridici «in Italia».

La nuova formulazione del comma 7 demanda a un regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la CONSOB, la definizione delle disposizioni attuative del citato articolo 34, non solo, come nel testo vigente, al fine di stabilire il contenuto della domanda di iscrizione e le ipotesi di cancellazione dal Registro dei revisori legali, ma anche, secondo la modifica proposta, le condizioni per l'iscrizione nel Registro dei revisori legali, tenendo conto dei criteri indicati dalla disciplina comunitaria.

L'articolo 23 sostituisce l'articolo 35 del decreto legislativo n. 39 del 2010, in tema di vigilanza sui revisori e sugli enti di revisione contabile di Paesi terzi.

La nuova formulazione dell'articolo prevede, al comma 1, che i revisori e gli enti di revisione contabile di un Paese terzo iscritti nel Registro sono soggetti al sistema di controllo pubblico, di controllo

della qualità e di indagini e sanzioni della CONSOB – secondo la specificazione introdotta dalla novella – disciplinato dal decreto legislativo n. 39.

Al comma 2 del novellato articolo 35 rimane immutata la disciplina dell'esenzione dei controlli di qualità, esenzione applicabile nei casi di controllo di qualità effettuato da altro Stato membro o da un Paese terzo ritenuto equivalente.

Il comma 3 del novellato articolo 35 stabilisce che le disposizioni di attuazione siano stabilite con regolamento della CONSOB (e non più, come nel testo vigente, del Ministro dell'economia e delle finanze, « sentita » la CONSOB). Inoltre, mentre il testo vigente fa riferimento a disposizioni di attuazione del solo comma 2, la novella si riferisce alle disposizioni di attuazione dell'intero articolo 35.

L'articolo 24 sostituisce l'articolo 36 del decreto legislativo n. 39, relativo alle deroghe all'applicazione ai revisori o agli enti di revisione di Paesi terzi della disciplina in materia di iscrizione al Registro e di vigilanza, dettata dagli articoli 34 e 35 del medesimo decreto legislativo n. 39.

L'insieme delle modifiche proposte rispetto al testo vigente dell'articolo 36 comporta l'attribuzione alla CONSOB, e non più al Ministero dell'economia e delle finanze « sentita » la CONSOB, di talune funzioni concernenti le deroghe, del compito di emanare le disposizioni attuative dell'articolo novellato, nonché dei doveri di informativa alla Commissione europea.

In particolare, ai sensi del comma 1 del novellato articolo 36, la deroga viene stabilita dalla CONSOB quando i soggetti dei Paesi terzi sono comunque sottoposti a sistemi di vigilanza pubblica, controllo di qualità, indagini e sanzioni, qualora siano rispettati i requisiti posti dall'articolo 46, paragrafo 1, della direttiva 2006/43/CE.

Ricorda come il richiamato paragrafo 1 dell'articolo 46 prevede che gli Stati membri possono non applicare o modificare i requisiti per l'iscrizione al Registro di soggetti di Paesi terzi (di cui all'articolo 45, paragrafi 1 e 3) su base di reciprocità, solo a condizione che gli enti di revisione contabile o i revisori di paesi terzi siano

soggetti, nel Paese terzo in cui hanno sede, a sistemi di controllo pubblico, di controllo della qualità, di indagini e sanzioni che soddisfino requisiti equivalenti a quelli di cui agli articoli 29, 30 e 32 della direttiva 2006/43/CE.

In tale contesto il comma 4 del nuovo articolo 36 attribuisce inoltre alla CONSOB l'emanazione delle disposizioni di attuazione, mentre il comma 5 del nuovo articolo 36 pone in capo alla CONSOB (e non più al MEF, come nel testo vigente) i doveri di comunicazione alla Commissione europea ivi previsti.

In merito rammenta che il citato comma 5 dell'articolo 36 prevede un obbligo di comunicazione alla Commissione europea degli elementi principali degli accordi di cooperazione tra le autorità italiane e il sistema di vigilanza pubblica, di controllo della qualità, di indagini e sanzioni del Paese terzo. Tali accordi sono posti dal comma 2 dell'articolo 36 del decreto legislativo quale condizione per l'applicazione delle deroghe agli articoli 34 e 35. Sono inoltre previsti obblighi di comunicazione relativi alla valutazione di conformità *ex* articolo 46 della direttiva 2006/43/CE.

L'articolo 25 dello schema di decreto modifica l'articolo 42, comma 2, del decreto legislativo n. 39 del 2010.

In merito ricorda che il predetto comma 2 istituisce presso il Ministero dell'economia e delle finanze la Commissione centrale per i revisori contabili, sopprimendo contestualmente l'omologa commissione precedentemente istituita presso il Ministero di grazia e giustizia dall'abrogato decreto del Presidente della Repubblica n. 99 del 1998 ed affidando a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze la definizione dei compiti della Commissione, della sua composizione e dei relativi compensi.

Con la modifica proposta viene soppressa la parte in cui si prevede che la Commissione abbia « funzioni consultive ».

L'articolo 26 modifica alcune disposizioni transitorie recate dall'articolo 43, comma 2, del decreto legislativo n. 39, il quale stabilisce che le disposizioni ema-

nate dalla CONSOB ai sensi delle norme abrogate o sostituite dal medesimo decreto legislativo n. 39 del 2010 continuano ad essere applicate, in quanto compatibili, fino alla data di entrata in vigore dei nuovi provvedimenti attuativi.

La novella recata dalla lettera *a*) dell'articolo 26 abroga il secondo periodo del comma 2, il quale prevede che, fino all'emanazione dei provvedimenti di attuazione dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 39 (recante disposizioni applicabili agli enti di interesse pubblico e ai revisori legali e alle società di revisione legale incaricati della revisione legale presso enti di interesse pubblico), continuino ad applicarsi gli articoli 165, commi 1 e 2, 165-*bis*, commi 1 e 2 (insieme alle relative disposizioni attuative), del Testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria (TUF) di cui al decreto legislativo n. 58 del 1998, ai fini del conferimento e della durata degli incarichi di revisione delle società controllate da società con azioni quotate, delle società che controllano società con azioni quotate e delle società sottoposte con queste ultime a comune controllo.

Al riguardo rammenta che i citati articoli 165 e 165-*bis* del TUF sono oggetto di abrogazione da parte dell'articolo 40, comma 21, dello stesso decreto legislativo n. 39 del 2010.

La lettera *b*) modifica il comma 4 dell'articolo 43, il quale stabilisce che fino all'emanazione dei provvedimenti attuativi del medesimo decreto legislativo n. 39 del 2010, per revisore legale si intende il soggetto iscritto nel Registro dei revisori contabili ai sensi del decreto legislativo n. 88 del 1992, di attuazione della direttiva 84/253/CEE, relativa all'abilitazione delle persone incaricate del controllo di legge dei documenti contabili, e per società di revisione legale la società di revisione iscritta nell'Albo speciale delle società di revisione previsto dall'articolo 161 del TUF, o nel citato Registro di cui al decreto legislativo n. 88 del 1992.

La modifica proposta dalla lettera *b*) intende espungere il riferimento agli articoli 9, 10, 11, 12, 17 e 20 del decreto

legislativo n. 39: tali articoli sono collocati nel Capo IV (rubricato « Svolgimento della revisione legale » e comprendente gli articoli da 9 a 15), e nel Capo V (relativo alle « Disposizioni speciali riguardanti gli enti di interesse pubblico », comprendente gli articoli da 16 a 19) del medesimo decreto legislativo n. 39, mentre l'articolo 20, dedicato al « Controllo della qualità », è l'unico articolo del Capo VI.

L'articolo 27 reca varie disposizioni di carattere transitorio.

In particolare, il comma 1 modifica l'articolo 27, comma 2, del decreto legislativo n. 127 del 1991, di attuazione delle direttive n. 78/660/CEE e n. 83/349/CEE in materia societaria, relative ai conti annuali e consolidati. L'articolo oggetto di novella disciplina i casi di esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato.

In merito ricorda che, ai sensi del comma 1 del predetto articolo 27 del decreto legislativo n. 127, non modificato dallo schema di decreto, non sono soggette a tale obbligo le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- a*) 20.000.000 euro nel totale degli attivi degli stati patrimoniali;
- b*) 40.000.000 euro nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- c*) 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio.

Il comma 2 dell'articolo 27 del decreto legislativo n. 127 prevede che l'esonero non si applica quando l'impresa controllante o una delle imprese controllate è un ente di interesse pubblico ovvero, secondo la novella proposta, un ente sottoposto a regime intermedio (ai sensi del nuovo articolo 19-*ter* del decreto legislativo n. 39 del 2010, introdotto dall'articolo 18 dello schema di decreto).

Il comma 2 dell'articolo 27 dello schema di decreto modifica l'articolo 16, comma 7, del decreto-legge n. 185 del 2008.

Il predetto comma 7 sancisce l'obbligo, per i professionisti iscritti in albi ed elenchi, di comunicare ai rispettivi ordini o collegi il proprio indirizzo di posta elettronica certificata o analogo indirizzo di posta elettronica: in tale contesto la novella recata dal comma 2 pone in capo ai revisori e alle società di revisione l'obbligo di invio dell'indirizzo di posta elettronica certificata al Ministero dell'economia e delle finanze o al soggetto incaricato della tenuta del registro cui essi sono iscritti.

Il comma 3 dell'articolo 27 stabilisce che il limite di tre tirocinanti di cui all'articolo 3, comma 1, lettera c), del decreto legislativo n. 39 (come modificato dall'articolo 3 dello schema di decreto), si applica alle istanze di iscrizione al registro del tirocinio presentate successivamente alla data di entrata in vigore del provvedimento.

Il comma 4 prevede che i nuovi obblighi di formazione continua (conseguenti alle modifiche all'articolo 5 del decreto legislativo n. 39 del 2010 recate dall'articolo 5 dello schema di decreto) decorrano dal 1° gennaio 2017.

Il comma 5 detta disposizioni sui soggetti iscritti nel Registro alla data di entrata in vigore del provvedimento, disciplinandone il passaggio alle sezioni del nuovo Registro.

Il comma 6 stabilisce che le disposizioni di cui all'articolo 14, comma 4, del decreto legislativo n. 39 del 2010, sulle modalità di sottoscrizione della Relazione di revisione (come novellato all'articolo 17 dello schema di decreto legislativo), trovino applicazione per le relazioni relative ai bilanci d'esercizio o consolidati chiusi a decorrere dalla data di entrata in vigore del provvedimento.

Il comma 7 demanda al Ministero dell'economia e delle finanze l'emanazione di un testo unico che riunisca le disposizioni di attuazione degli articoli 2, 3, 6, 7, 8 e 13 del decreto legislativo n. 39 del 2010. Il testo unico, da emanarsi entro 180 giorni dalla pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* del decreto legislativo, dovrà apportare le necessarie modifiche di coordinamento con le disposizioni di recepimento della

direttiva 2014/56/UE. Ai sensi del comma 8, nelle more dell'emanazione del testo unico, continuano ad applicarsi le vigenti disposizioni attuative.

Il comma 9 stabilisce che il Governo possa adottare le disposizioni correttive e integrative del decreto legislativo entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore dello stesso.

L'articolo 28 dello schema reca la clausola di invarianza finanziaria.

Per quanto riguarda invece le previsioni attinenti più direttamente gli ambiti di competenza della Commissione Giustizia, esse sono contenute negli articoli da 3 a 12, nonché nell'articolo 21.

L'articolo 3 dello schema sostituisce l'articolo 3 del decreto legislativo n. 39 del 2010, dedicato alla disciplina del tirocinio.

In particolare, la nuova previsione:

individua in tre anni la durata del tirocinio (la disposizione vigente consente anche tirocini più lunghi qualificando il triennio come durata minima del tirocinio);

consente di svolgere parte del tirocinio prima del conseguimento della laurea, nell'ultimo biennio di studi, sulla base di una convenzione quadro tra MIUR e Ministero dell'economia. Nel silenzio della disposizione – che non chiarisce la durata del tirocinio che può essere svolto contestualmente agli studi universitari – parrebbe dunque anticipabile l'intero biennio.

A tale riguardo ricorda che la possibilità di svolgere la pratica professionale in costanza del corso di studi universitario è già prevista per la professione forense dall'articolo 41 della legge n. 247 del 2012 nonché, in generale, per tutte le professioni ordinistiche, dall'articolo 6 del decreto del Presidente della Repubblica n. 137 del 2012. Entrambe le disposizioni circoscrivono ai primi 6 mesi la durata del tirocinio che può essere svolto in costanza del corso di studi (peraltro, entrambe le disposizioni individuano la durata massima del tirocinio in 18 mesi). Per l'iscrizione all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili, invece, l'articolo 43 del

decreto legislativo n. 139 del 2005 consente il tirocinio « contestualmente al biennio di studi finalizzato al conseguimento del diploma di laurea specialistica o magistrale ovvero ad una sua parte »:

consente a ciascun revisore legale di curare la formazione di massimo 3 tirocinanti; il limite vale solo per i revisori persone fisiche e non per le società di revisione che si presume abbiano sia l'interesse che le strutture idonee a seguire effettivamente i tirocinanti accolti;

delinea gli obblighi del tirocinante e del *dominus*: in particolare, il tirocinante dovrà rispettare il segreto professionale e collaborare agli incarichi di revisione, mentre il revisore (o le società di revisione), pena la violazione di norme deontologiche, dovrà controllare l'effettiva collaborazione;

specifica che alla relazione annuale del tirocinante, relativa all'attività svolta durante la pratica professionale, deve essere allegata una dichiarazione del revisore che attesti la veridicità delle informazioni riportate; in caso di dichiarazioni false potranno essere applicate, tanto al tirocinante quanto al *dominus*, le sanzioni previste dall'articolo 24 del decreto legislativo n. 39 (come novellato dall'articolo 21 dello schema di decreto).

Sotto il piano della formulazione osserva, in via generale, in ordine alla formulazione dell'articolo 3 (e anche per quanto riguarda la formulazione degli articoli 12, 16, 17, 20 e 21 dello schema di decreto), come – nonostante esso sia integralmente sostitutivo dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 39 del 2010 – non sia utilizzata la numerazione progressiva dei commi, essendo presente un comma 1-*bis*.

L'articolo 4 modifica in più punti l'articolo 4 del decreto legislativo n. 39 del 2010, dedicato all'esame di idoneità professionale, prevedendo in particolare che l'esame debba tenersi una volta l'anno; attualmente, l'esame di idoneità si deve svolgere almeno due volte l'anno.

Inoltre, le nuove previsioni consentono, nell'ambito della convenzione quadro tra MIUR e Ministero dell'economia, di escludere dalla prova orale (« esonero dal controllo delle conoscenze teoriche ») le materie sulle quali il candidato ha già superato un esame universitario.

L'articolo 5 disciplina l'adempimento degli obblighi di formazione continua da parte dei revisori legali dei conti, sostituendo l'articolo 5 del decreto legislativo n. 39 del 2010. Rispetto alla scarna disciplina vigente, la nuova normativa:

precisa i contenuti del programma di aggiornamento, prevedendo che almeno la metà del programma debba essere dedicata alle materie che caratterizzano la revisione dei conti, individuate nella gestione del rischio, nel controllo interno, nei principi di revisione nazionali e internazionali, nella disciplina della revisione legale, nella deontologia professionale, nell'indipendenza e nella tecnica professionale della revisione;

stabilisce in un triennio il periodo di formazione continua;

esprime in crediti formativi l'impegno richiesto per l'assolvimento degli obblighi di formazione, prevedendo che ogni anno l'iscritto dovrà acquisire almeno 20 crediti per raggiungerne almeno 60 nel triennio;

consente lo svolgimento della formazione in due modalità: presso società o enti di formazione, accreditati dal Ministero dell'economia, o attraverso programmi di formazione a distanza erogati dallo stesso Ministero, anche attraverso enti delegati con apposita convenzione; in particolare, l'articolo 5 disciplina ora i requisiti che devono possedere gli enti pubblici e privati per ottenere l'accreditamento del Ministero (numero di dipendenti, esperienza triennale, docenti qualificati, economicità delle prestazioni) e attribuisce a questi la responsabilità della qualità e dell'effettività della formazione, pena la revoca dell'accreditamento;

precisa che, se la formazione è impartita da revisori legali, deve essere ri-

conosciuta come equivalente al programma annuale di aggiornamento da parte del Ministero;

impone agli ordini professionali e alle società di revisione di comunicare annualmente al Ministero dell'economia l'assolvimento degli obblighi di formazione da parte dei revisori iscritti. Il Ministero verifica l'effettivo assolvimento degli obblighi e, in caso di inadempimento, applica le sanzioni (previste dall'articolo 24 del decreto legislativo n. 39, come novellato dall'articolo 21 dello schema di decreto).

L'articolo 6 inserisce nel decreto legislativo n. 39 del 2010 un nuovo articolo 5-*bis*, dedicato ai requisiti che dovranno avere i corsi di formazione per i soggetti incaricati dei controlli della qualità.

In particolare, il nuovo articolo 5-*bis* del decreto legislativo n. 39 attribuisce al Ministero dell'economia e delle finanze il compito, sentita la CONSOB, di emanare un decreto per definire il contenuto minimo, i programmi e i criteri di accreditamento di tali corsi. La disposizione stabilisce inoltre che le autorità vigilanti debbano provvedere alla formazione del personale incaricato di svolgere i controlli di qualità, anche mediante programmi di aggiornamento professionale condivisi.

L'articolo 7 interviene sull'articolo 6 del decreto legislativo n. 39, relativo all'iscrizione nel registro dei revisori legali e delle società di revisione, modificandone il comma 2. La nuova formulazione della norma, in caso di insussistenza dei requisiti per l'abilitazione, prevede che la cancellazione dal registro avvenga senza contraddittorio con l'interessato.

La Relazione illustrativa dello schema di decreto specifica che sentire l'interessato «duplicherebbe inutilmente la fase della comunicazione, senza aggiungere solide garanzie nei riguardi dell'interessato. Gli elementi essenziali sulla base dei quali l'Amministrazione dispone l'eventuale cancellazione, sono infatti stati già comunicati dall'interessato e la relativa valutazione non comporta, da parte dell'Amministrazione, particolari margini di discrezionalità».

L'articolo 8 sostituisce l'articolo 7 del decreto legislativo n. 39, relativo alle informazioni che devono essere riportate sul registro dei revisori legali e delle società di revisione. Rispetto alla normativa vigente, la nuova formulazione dell'articolo:

aggiunge l'indirizzo PEC tra le informazioni da comunicare, adeguando la posizione del revisore a quella di tutti gli altri professionisti (cfr. articolo 16, comma 7, del decreto-legge n. 185 del 2008);

aggiunge le informazioni relative alla rete alla quale può appartenere il revisore legale; se il revisore è dipendente, socio o amministratore di una società di revisione, le informazioni sulla rete saranno fornite solo dalla società stessa.

L'articolo 9 dello schema sostituisce l'articolo 8 del decreto legislativo n. 39 del 2010, che attualmente tratta dei revisori inattivi.

La riforma sostituisce alla distinzione tra revisori attivi e inattivi, la distinzione in due sezioni del registro dei revisori legali e delle società di revisione.

In particolare, alla sezione A saranno iscritti i revisori che svolgono incarichi di revisione legale (o che li hanno svolti negli ultimi 3 anni) mentre nella sezione B coloro che, pur essendo abilitati, non svolgono concretamente tali incarichi.

Rispetto alla disciplina attuale dei revisori inattivi, coloro che sono iscritti nella sezione B:

non sono soggetti ai controlli di qualità previsti dall'articolo 20 del decreto legislativo;

sono comunque tenuti agli obblighi di comunicazione e di formazione continua;

sono tenuti al pagamento del contributo annuale di iscrizione.

L'articolo 10 sostituisce l'articolo 9 del decreto legislativo n. 39 del 2010, che disciplina oggi la deontologia professionale, la riservatezza e il segreto professionale, circoscrivendone l'oggetto alla deontologia e al cosiddetto scetticismo profes-

sionale, ovvero alla particolare attitudine che deve assumere il revisore nello svolgimento della revisione. In particolare, la nuova formulazione dell'articolo:

modifica il procedimento per l'adozione dei principi deontologici, rimettendolo al Ministero dell'economia (non più al Ministro) ed eliminando il concerto del Ministero della giustizia (che non ha compiti effettivi di vigilanza sui revisori legali);

definisce il concetto di scetticismo professionale come l'atteggiamento caratterizzato da un approccio dubitativo, dal costante monitoraggio delle condizioni che potrebbero indicare una potenziale inesattezza dovuta a errore o frode, nonché da una valutazione critica della documentazione inerente alla revisione;

impone questo atteggiamento al revisore durante tutta la revisione e in particolare quando si tratta di stime fornite dalla direzione riguardanti il *fair value*, la riduzione di valore delle attività, gli accantonamenti, i flussi di cassa futuri e la capacità dell'impresa di continuare ad operare sul mercato.

L'articolo 11 dello schema espande i principi della riservatezza e del segreto professionale, inserendo nel decreto legislativo n. 39 un nuovo articolo 9-*bis*, dedicato a tale tematica. La nuova norma:

copre con il segreto professionale e con l'obbligo di riservatezza tutte le informazioni e i documenti ai quali il revisore ha accesso nell'ambito della sua attività e afferma che tale segreto permane anche successivamente alla conclusione dell'incarico;

demanda al Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la CONSOB, la specificazione dei suddetti principi, prevedendo che a tal fine il Ministero debba sottoscrivere una convenzione con gli ordini e le associazioni professionali interessati;

ribadisce che il revisore uscente deve comunque trasmettere le informazioni in suo possesso al revisore entrante;

detta disposizioni specifiche per l'attività di revisione di un'impresa che appartiene a un gruppo di imprese, consentendo il trasferimento delle informazioni anche al revisore con sede in un Paese terzo, se la documentazione è necessaria per eseguire la revisione del bilancio consolidato.

L'articolo 12 sostituisce l'articolo 10 del decreto legislativo n. 39 del 2010, dedicato ai requisiti di indipendenza e obiettività del revisore legale. Rispetto alla normativa vigente, la riforma:

estende i requisiti di indipendenza richiesti al revisore a « qualsiasi persona fisica in grado di influenzare direttamente o indirettamente l'esito della revisione legale »;

prevede che i suddetti requisiti debbano essere posseduti non solo mentre si esegue la revisione, ma anche in precedenza, nel periodo cui si riferiscono i bilanci oggetto della revisione stessa;

impone al revisore (e alla società di revisione) di adottare tutte le misure necessarie a garantire l'assenza di conflitti d'interesse;

esclude che il revisore possa procedere alla revisione, non solo in presenza di situazioni che possano comprometterne l'indipendenza o l'apparenza di indipendenza, ma anche in presenza di un semplice rischio di compromissione;

esclude che il revisore, o persone collegate all'attività di revisione, possano detenere strumenti finanziari emessi, garantiti o altrimenti oggetto di sostegno da un ente sottoposto alla loro revisione (con l'unica eccezione in caso di strumenti detenuti indirettamente attraverso regimi di investimento collettivo, ad esempio fondi);

esclude che il revisore, o persone collegate all'attività di revisione, possano intrattenere rapporti lavorativi o rivestire cariche sociali negli organi dell'ente soggetto a revisione o negli organi dell'ente che ha conferito l'incarico di revisione;

esclude che il revisore, o persone collegate all'attività di revisione, possano accettare regali o favori, anche non pecuniari, dall'ente sottoposto a revisione o enti ad esso collegati, a meno che non si tratti di favori dal valore trascurabile o insignificante agli occhi di « un terzo informato, obiettivo e ragionevole »;

demanda al Ministero dell'economia, sentita la CONSOB, il compito di adottare il catalogo dei principi di indipendenza e obiettività elaborato dagli ordini e dalle associazioni professionali.

L'articolo 21 dello schema di decreto legislativo sostituisce il Capo VIII del decreto legislativo n. 39 del 2010 (composto dagli articoli da 24 a 32), dedicato alle sanzioni amministrative e penali.

In particolare, per quanto riguarda i provvedimenti di competenza del Ministero dell'economia e delle finanze il novellato articolo 24 del decreto legislativo n. 39 del 2010:

modifica l'elenco delle sanzioni irrogabili dal Ministero dell'economia, aggiungendovi l'avvertimento, la dichiarazione che accerta che la relazione di revisione non soddisfa i requisiti e la censura;

consente l'applicazione delle sanzioni anche in caso di mancato assolvimento dell'obbligo formativo, nonché di inosservanza degli obblighi relativi alle informazioni da inserire nel registro. Sanzioni sono previste anche per la mancata o inadeguata adozione di un sistema interno di segnalazione;

prevede che ogni procedimento sanzionatorio debba essere pubblicato sul sito istituzionale della revisione legale e, in caso di applicazione di sanzione, che l'informazione debba restare pubblica per almeno 5 anni (articolo 24). In casi particolari è consentita la pubblicazione delle informazioni in forma anonima;

riduce la durata massima del provvedimento di sospensione dal Registro dei revisori da 5 a 3 anni;

consente al revisore cancellato dal registro di chiedere una nuova iscrizione trascorsi 6 anni dalla cancellazione.

Il nuovo articolo 24-*bis* del decreto legislativo n. 39 introduce la previsione della sospensione cautelare del revisore legale per un periodo non superiore a 5 anni, stabilendo che la misura è applicata dal Ministero dell'economia e delle finanze in presenza di gravi violazioni ovvero in presenza di un procedimento penale;

Il nuovo articolo 24-*ter* del decreto legislativo n. 39 introduce la previsione della sospensione del revisore per morosità nel versamento del contributo annuale di iscrizione al registro; in tale ambito si stabilisce che, qualora dopo la sospensione trascorrono 6 mesi e il pagamento non viene regolarizzato, il MEF provvede alla cancellazione.

Per quanto riguarda la procedura sanzionatoria il novellato articolo 25 del decreto legislativo n. 39 introduce una serie di parametri che l'autorità amministrativa dovrà considerare nella determinazione dell'entità della sanzione (dalla gravità e la durata della violazione, all'eventuale cooperazione prestata, alle precedenti violazioni) e demanda a un regolamento del MEF la disciplina della procedura di irrogazione, nel rispetto delle garanzie degli iscritti al registro. Le previsioni del novellato articolo 25, inoltre:

individuano, al comma 3-*ter*, in 6 anni il termine di prescrizione dell'azione disciplinare: il termine decorre dall'evento;

al comma 3-*quater* consentono il pagamento della sanzione amministrativa in misura ridotta (la metà della sanzione) entro 30 giorni dalla comunicazione della sanzione stessa.

Ai sensi del novellato articolo 26 del decreto legislativo n. 39 ulteriori sanzioni possono essere irrogate direttamente dalla CONSOB (in merito ricorda che attualmente l'articolo 26 del decreto legislativo n. 39 del 2010 consente alla CONSOB di proporre l'applicazione di sanzioni), che comunicherà le proprie decisioni al MEF, per le relative annotazioni sul registro.

In particolare, la potestà sanzionatoria dell'autorità indipendente deriva dalla violazione delle disposizioni relative ai principi deontologici, di riservatezza e di segreto professionale, di indipendenza e obiettività, nonché alla violazione delle regole inerenti alle modalità di svolgimento della revisione legale e alla sua conclusione (relazione di revisione e giudizio sul bilancio).

La CONSOB può irrogare sanzioni amministrative pecuniarie ma anche revocare incarichi di revisione relativi a enti di interesse pubblico o enti sottoposti a regime intermedio, può sospendere e cancellare dal Registro. Nei casi più lievi, la sanzione consisterà in una dichiarazione circa la violazione e il responsabile o nell'ordine di eliminare le irregolarità riscontrate.

La nuova norma dedica una particolare attenzione alla violazione del principio di indipendenza del revisore legale, prevedendo – in presenza di specifiche condizioni – la sanzione amministrativa pecuniaria da 10.000 a 500.000 mila euro e l'interdizione temporanea dall'esercizio delle funzioni per massimo 3 anni. Le stesse sanzioni saranno applicate agli organi di amministrazione di un ente pubblico o sottoposto a regime intermedio che non ottemperino all'obbligo di fornire ai revisori ogni documento o notizia utile allo svolgimento della revisione.

Il nuovo articolo 26-*bis* del decreto legislativo n. 39 del 2010 disciplina il cosiddetto whistleblowing, ovvero il sistema interno di segnalazione delle irregolarità da parte del personale delle società di revisione legale. Tali società debbono adottare procedure specifiche a tal fine. Dovrà trattarsi, da una parte, di procedure che garantiscano la riservatezza dei dati del segnalante e una sua tutela adeguata rispetto a condotte ritorsive o discriminatorie e, dall'altra, di procedure che garantiscano il diritto del presunto responsabile ad essere ascoltato prima dell'adozione di qualsivoglia provvedimento nei suoi confronti. La presentazione di una segnalazione non costituisce di per sé violazione degli obblighi derivanti dal rapporto di

lavoro, salve le ipotesi di segnalazioni in mala fede e recanti informazioni false. Spetterà al MEF disciplinare l'attuazione di questa disposizione;

Al riguardo rammenta che sul tema del *whistleblowing*, la Camera dei deputati ha approvato il 21 gennaio 2016 una proposta di legge (ora all'esame del Senato, A.S. 2208), volta a introdurre in via generale misure di protezione degli autori di segnalazioni di reati o irregolarità nell'interesse pubblico, tanto nella pubblica amministrazione quanto nel settore privato. Con specifico riguardo al settore privato, è modificato il decreto legislativo n. 231 del 2001, relativo alla disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica: in particolare, è modificato il vigente articolo 6 del decreto legislativo, con riguardo ai modelli di organizzazione e di gestione dell'ente idonei a prevenire reati; l'adozione di tali modelli – che dovranno riguardare anche le segnalazioni e la protezione dei soggetti segnalanti – esclude la responsabilità dell'ente medesimo.

Il nuovo articolo 26-*ter* del decreto legislativo n. 39 disciplina invece le segnalazioni di violazioni della disciplina della revisione al Ministero dell'economia e alla CONSOB.

Per quanto riguarda le fattispecie penali attualmente contenute nel decreto legislativo n. 39 del 2010, le norme dello schema di decreto legislativo confermano e non modificano le previsioni relative ai seguenti reati:

falsità nelle relazioni o nelle comunicazioni dei responsabili della revisione legale (di cui all'articolo 27 del decreto legislativo n. 39);

impedito controllo (di cui all'articolo 29 del decreto legislativo n. 39);

compensi illegali (di cui all'articolo 30 del decreto legislativo n. 39);

illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (di cui all'articolo 31 del decreto legislativo n. 39).

In relazione alla fattispecie di impedito controllo di cui all'articolo 29, segnala come la disposizione vigente, la quale prevede al comma 1 l'ammenda fino a 75.000 euro, sia da ritenersi depenalizzata a seguito dell'entrata in vigore del decreto legislativo n. 8 del 2016, in base al quale non costituiscono reato e sono soggette alla sanzione amministrativa del pagamento di una somma di denaro tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda.

Lo schema di decreto in esame, sostituendo l'intero capo e novellando così anche l'articolo 29, produrrà pertanto un effetto di ripenalizzazione della condotta, sebbene il contenuto rimanga identico all'attuale.

Il novellato articolo 28 del decreto legislativo n. 39 modifica invece parzialmente la disciplina del delitto di corruzione dei revisori, specificando che la dazione o promessa di utilità in cambio della quale il revisore viola gli obblighi del

proprio ufficio può essere rivolta al revisore stesso o anche in favore di un terzo.

Il novellato articolo 32 del decreto legislativo n. 39 prevede che l'autorità giudiziaria debba comunicare al MEF con tempestività l'adozione di provvedimenti che riguardino soggetti iscritti nel registro dei revisori legali. In particolare, l'autorità di vigilanza dovrà essere avvertita dell'esercizio dell'azione penale, dell'applicazione di misure cautelari o di sicurezza oltre che dell'emissione di sentenze che definiscono ciascun grado di giudizio.

Donatella FERRANTI (PD), *relatrice per la II Commissione*, si associa alle considerazioni svolte dal relatore per la VI Commissione.

Maurizio BERNARDO, *presidente*, nessun altro chiedendo di intervenire, rinvia il seguito dell'esame ad altra seduta.

La seduta termina alle 13.55.