



UNIVERSITÀ POLITECNICA DELLE MARCHE
FACOLTÀ DI ECONOMIA “GIORGIO FUÀ”

Corso di Laurea triennale in Economia e Commercio
Classe L-33 (Scienze economiche)

**LE RESPONSABILITÀ
DEL REVISORE LEGALE**

THE AUDITOR'S LIABILITY

Relatore:
Prof. Marco Giuliani

Rapporto Finale di:
Giulia Guazzaroni

Anno Accademico 2019/2020

INDICE

•	Introduzione.....	2
•	Capitolo 1: La revisione legale.....	4
	1.1 La revisione legale: concetti introduttivi.....	4
	1.2 Obiettivi e finalità pubblica.....	5
	1.3 Definizioni e destinatari.....	6
	1.4 I soggetti della revisione.....	8
	1.5 Disciplina generale.....	10
•	Capitolo 2: Le responsabilità civilistiche e penali.....	12
	2.1 Premessa.....	12
	2.2 Responsabilità civile e ISA Italia.....	17
	2.3 Responsabilità penale.....	17
•	Capitolo 3: Le altre responsabilità	21
	3.1 Premessa.....	21
	3.2 Responsabilità professionale.....	24
	3.3 Responsabilità e continuità aziendale.....	26
•	Conclusioni.....	29
•	Bibliografia.....	31

INTRODUZIONE

“Mi hanno scritto, chiedendo di scegliere la mia parola preferita da consegnare al futuro. Ci ho pensato un po’ e alla fine, tra molte candidature, ho optato per “integrità”. Indica un modo di essere, un procedimento intimo che determina un atteggiamento verso l’esterno. Dentro e fuori, dunque. Integro, come sano, solido. Come non corruttibile, non mercificabile ma trasparente. L’integrità mi pare una buona bussola per camminare.”¹

Ho scelto di aprire il mio lavoro con le parole di un giornalista lombardo che si occupa più di sport che di diritto, ma mi pareva doveroso riportarle, perché sono state per me uno spunto di riflessione.

Quanto la parola integrità si avvicina a responsabilità? A mio modo di vedere la prima è la sorella maggiore della seconda. Non è forse vero che essere integro equivale a dire essere responsabile? Significa compiere delle azioni con la consapevolezza delle ripercussioni e dei riflessi che queste avranno nei confronti degli altri. Non c’è scelta che non comporti responsabilità, ma allo stesso modo, alcune scelte comportano più responsabilità di altre e per questo presuppongono consapevolezze maggiori.

¹ Terruzzi, 2020

Perché mai un essere umano dotato di ragione e volontà dovrebbe prendersi la briga di attestare, garantire, sottoscrivere che le dichiarazioni rilasciate da altri siano attendibili, corrette e che quelle stesse affermazioni rispecchino la realtà dei fatti e siano conformi alla legge?

La presenza di un controllore, di un soggetto che verifica l'operato altrui, è tanto necessaria quanto sufficiente a tutelare altri soggetti dal rischio che le loro decisioni siano inficiate da eventuali false dichiarazioni rilasciate dal controllato. Chi tutela il controllore, che nella fattispecie in esame chiameremo "Revisore legale"? La legge.

Il revisore è proprio quel soggetto che ha scelto il proprio mestiere, consapevole che questo comporti, suo malgrado, più responsabilità di altri e proprio per questo motivo la sua integrità, la sua solidità, devono essere tali da potergli permettere di esprimere una "sincerazione super partes" (Marchi, 1994) "*...in merito al fatto che il bilancio sia stato redatto conformemente alla normativa di riferimento...*"¹

Il presente lavoro è volto ad approfondire le responsabilità cui il revisore legale si espone nell'esercizio delle sue funzioni, analizzando l'importanza del rispetto della normativa di riferimento e con la speranza di comprendere la ratio legislativa della legittimità dei suoi poteri.

¹ D'ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019.

CAPITOLO 1. LA REVISIONE LEGALE

1.1 LA REVISIONE LEGALE: CONCETTI INTRODUTTIVI

La revisione aziendale è un insieme ordinato di verifiche finalizzate ad esprimere un giudizio sull'attendibilità del bilancio di esercizio e sul funzionamento complessivo di un'azienda. ¹

I processi di auditing possono assumere molteplici connotati, ma la classificazione più nota in letteratura è senz'altro quella in base all'oggetto della revisione. Possiamo quindi distinguere, in linea generale, *Compliance Auditing*, *Operational Auditing* e *Financial Auditing*. La prima si concretizza in un insieme di attività di ispezione amministrativa volte ad accertare che il comportamento del personale interno all'azienda sia conforme alle norme di legge e alle regole interne (procedure, regolamenti, direttive), al fine di rilevare eventuali attività illegittime che potrebbero portare ad evidenziare frodi o irregolarità. La seconda, ce lo dice il nome stesso, è un'attività di revisione gestionale e direzionale che si pone l'obiettivo di analizzare, valutare e migliorare efficacia, efficienza ed economicità dei processi aziendali e del sistema di controllo interno. Il format è più consulenziale e l'insieme di verifiche si discosta dai tratti di imparzialità ed oggettività, più vicini alla terza categoria. Le attività di Financial Auditing, infine,

¹ M. GIULIANI, Corso di revisione aziendale, Univpm, 2019-2020

sono riconducibili alle attività di revisione legale dei conti in senso stretto, quelle per le quali esiste una letteratura assai articolata. Il focus del presente scritto sarà proprio su quest'ultima tipologia.¹

1.2 OBIETTIVI E FINALITÀ PUBBLICA

L'obiettivo della revisione legale è quello di formulare un giudizio professionale, indipendente e responsabilizzato sull'attendibilità delle informazioni contenute nel bilancio e valutare che questo sia redatto in tutti gli aspetti significativi, in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile.² Giudicare il bilancio *attendibile*, significa assumere che questo sia capace di offrire una rappresentazione veritiera, corretta e completa dei fatti di gestione intercorsi in quel determinato periodo amministrativo.³

Il processo di valutazione della rispondenza dell'informativa al framework normativo è strumentale e prodromico al raggiungimento della finalità tipica del processo di revisione, ossia la finalità pubblica. A tal proposito è essenziale sottolineare che la finalità della revisione è quella di accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori nel bilancio. La responsabilità di cui si fa carico il revisore,

¹ D'ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019.

² Come specificato dall'ISA Italia 200, il legislatore italiano ha previsto che le società adottino uno dei seguenti quadri di regole di redazione del bilancio: a) le norme italiane che ne disciplinano la redazione (artt. 2423 e seguenti del Codice civile) interpretate e integrate dai principi contabili italiani OIC; b) principi contabili internazionali IFRS adottati dall'Unione Europea.

³ Come disposto dal 2423-bis cc "Principi di redazione del bilancio".

esprimendo il giudizio, è una responsabilità nei confronti di tutti gli stakeholders, ossia di tutti quei soggetti interessati all’informativa contenuta nel bilancio certificato e sulla quale essi basano le loro eventuali scelte di investimento o disinvestimento future. Ecco che l’attività del revisore assume rilevanza pubblica¹.

1.3 DEFINIZIONI E DESTINATARI

La direttiva 2006/43/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, che entra nell’ordinamento italiano mediante il D.lgs. 39/2010, stabilisce che per «Revisione Legale dei conti» si intende la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati nella misura in cui essa sia:

- a) *prescritta dal diritto dell'Unione;*
- b) *prescritta dalla legislazione nazionale per quanto riguarda le piccole imprese;*
- c) *effettuata volontariamente su richiesta delle piccole imprese...²*

Il primo elemento da evidenziare è sicuramente il carattere bilaterale della revisione legale, che può essere obbligatoria o volontaria. “*La revisione è obbligatoria quando è imposta dalle norme che compongono l’ordinamento giuridico in vigore in un determinato Paese*”.³ Il carattere di obbligatorietà nasce quindi da una fonte legislativa. Ora, nel corso dell’evoluzione normativa sono state diverse le fonti che

¹ Lo stesso Codice dei principi di deontologia professionale ribadisce che il revisore agisce nell’interesse pubblico.

² Art 2, Capo I, Direttiva 2006/43/CE

³ D’ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019.

hanno disciplinato la materia. Ricordiamo a titolo di esempio il D.P.R. 136/1975 che ha introdotto per primo tale obbligo in capo alle sole Società Per Azioni quotate nei mercati regolamentati; il D.lgs. 39/2010 che, insieme al recente D.lgs. 14/2019¹ ha notevolmente ampliato la platea dei soggetti obbligati ad ottenere la certificazione di bilancio. Ad oggi, le società italiane per le quali la legge dispone la revisione del bilancio sono le seguenti:

- Enti di Interesse Pubblico (EIP)²
- Enti sottoposti al cosiddetto regime intermedio (ESRI)³
- SPA, Società per azioni
- SRL, Società a responsabilità limitata: limitatamente al verificarsi di determinate circostanze descritte dall'art. 2477 c.c.⁴

Accanto alla revisione obbligatoria abbiamo la revisione volontaria che, come si evince dalla denominazione, è quella non imposta dal legislatore, ma effettuata su istanza della singola impresa in modo del tutto discrezionale. La revisione

¹ Codice della crisi dell'impresa e dell'insolvenza

² A norma dell'art 16 D.lgs. 39/2010 sono EIP: le società italiane emittenti valori mobiliari ammessi alla negoziazione su mercati regolamentati italiani e dell'UE; le banche; le imprese di assicurazione di cui all'art 1, c. 1, lett. u) del codice delle assicurazioni private.

³ A titolo di esempio sono ESRI: le società emittenti strumenti finanziari, che, anche se non quotati su mercati regolamentati, sono diffusi tra il pubblico in maniera rilevante; le società di gestione dei mercati regolamentati; le società di gestione accentrata di strumenti finanziari; le società di intermediazione mobiliare. Per elenco completo vedi art 19-bis D.lgs. 39/2010

⁴ A norma del 2477 cc la nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società si trova in uno dei seguenti casi: a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato; b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti; c) per due esercizi consecutivi supera uno dei seguenti limiti dimensionali: totale attivo di 4.000.000 di euro, ricavi di vendita di 4.000.000 di euro, 20 dipendenti.

volontaria interessa i soci delle società di persone più piccole che, sebbene non superino i limiti normativi che impongono la certificazione, decidano comunque di sottoporre il bilancio a revisione. La decisione potrebbe essere giustificata, a titolo di esempio, dall'intenzione di fornire una garanzia sulla correttezza del bilancio, nei confronti di un istituto di credito presso il quale l'impresa stia chiedendo un finanziamento, oppure semplicemente per un desiderio dei soci di acquisire un maggiore prestigio e quindi una migliore immagine nei confronti degli stakeholders. Questa seconda casistica è, a mio modo di vedere, espressione di un'apertura dei soci nei confronti del mercato. Apertura che rivela una volontà di dimostrarsi trasparenti e di stare un passo avanti ai competitors.¹

1.4 I SOGGETTI DELLA REVISIONE

L'esercizio della revisione legale dei conti è riservato ai soggetti iscritti al Registro dei revisori legali istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF).² I soggetti che possono iscriversi all'albo in parola sono le persone fisiche e le società di revisione. L'iscrizione presuppone il possesso di una serie di requisiti che, per le persone fisiche, sono così elencabili:

- requisito di onorabilità;
- possesso di una laurea almeno triennale tra quelle indicate;

¹ D'ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019.

² D'ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019.

- aver svolto il tirocinio triennale;
- aver superato l'esame di idoneità professionale;

L'iscrizione delle società di revisione prevede che i componenti del Consiglio di amministrazione (o del Consiglio di gestione) siano in possesso dei requisiti di onorabilità e che la maggioranza dei componenti del Consiglio di amministrazione (o del Consiglio di gestione), sia costituita da soggetti abilitati alla revisione legale in un Paese UE.

Ora, a seconda della forma giuridica della società sottoposta a revisione, la legge prevede che l'incarico sia affidato ad un determinato soggetto. Per capire “*Who does what?*” occorre precisare che il revisore non è l'unico soggetto con poteri di controllo.

“La funzione di controllo contabile, esercitata dal revisore, ha come contenuto tipico...il compito di verificare *la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione*. Oggetto ultimo della revisione sono, quindi, gli eventi di gestione e la relativa contabilizzazione”¹.

All'attività di revisione legale si affianca quella dell'organo di controllo societario, che svolge un'attività di vigilanza diversa, ma vicina a quella del revisore.² Dunque, in linea di principio, nella maggior parte dei casi è prevista la separazione delle due

¹ CIAN, *Manuale di diritto commerciale*, Giappichelli Editore, Torino, 2018, pag. 492

² Per le Spa, il 2403 cc specifica che il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo corretto funzionamento.

attività (di revisione e di vigilanza), ma in deroga alla previsione generale, la normativa concede la possibilità che entrambe le funzioni siano esercitate congiuntamente dallo stesso organo, con l'intento di alleggerire i costi della revisione sostenuti dalla società.¹

1.5 DISCIPLINA GENERALE

Il complesso quadro normativo cui i soggetti abilitati devono fare riferimento durante l'esecuzione dell'attività di revisione, è racchiuso nei decreti D.lgs. 39/2010 e D.lgs. 135/2016, ma la disciplina generale ruota attorno ai Principi di revisione ISA Italia.

Scrivendo Bauer agli inizi degli anni 90: *“I principi di revisione sono gli aspetti, le linee di condotta quadro a cui il revisore deve attenersi per svolgere il suo lavoro. Per il revisore questi principi non sono un sostituto della sua valutazione professionale, ma un punto di riferimento vincolante e hanno lo scopo di limitare la sua discrezionalità”*.²

I principi ISA sono standard qualitativi obbligatori che nascono per tutelare il revisore. Si pongono come garante dell'operato del professionista incaricato,

¹ Nella Spa, modello tradizionale, il collegio sindacale può svolgere anche attività di revisione qualora sussistano le seguenti condizioni:

- 1) La società non redige il bilancio consolidato
- 2) Lo statuto societario prevede espressamente che la revisione sia affidata al collegio sindacale
- 3) Il collegio sindacale è interamente composto da soggetti iscritti all'albo dei revisori legali
- 4) La società non è in mano pubblica

² BAUER, *Introduzione allo studio della revisione aziendale*, Pirola Editore, Milano, 1990, pag 15

limitano la sua discrezionalità, ma senza entrare nel merito della sua personale valutazione professionale. Questo corpus di postulati ha una rilevanza non solo ai fini della correttezza del lavoro di revisione, ma anche e soprattutto per la mitigazione dei rischi di responsabilità civile e professionale del revisore stesso.

Questa è forse la chiave del presente elaborato.

“Il revisore risponde legalmente e professionalmente sulla corretta applicazione dei principi di revisione. La responsabilità definita legislativamente è sia civile che penale.”¹

¹ MARCHI, *Principi di revisione aziendale*, Editrice CLUEB, Bologna, 1991, pag. 93

CAPITOLO 2. LE RESPONSABILITA’ CIVILISTICHE E PENALI

2.1 PREMESSA

Il Dizionario Treccani definisce il soggetto responsabile come colui “*che risponde delle proprie azioni e dei propri comportamenti, rendendone ragione e subendone le conseguenze*”. Sebbene il significato letterale del termine si discosti, da un certo punto di vista, da quello giuridico, è bene sottolinearlo al fine di trovare le similitudini con quest’ultimo.

La definizione giuridica di responsabilità, ossia quella propria del diritto, non è univoca. Nel proseguo della trattazione si analizzeranno quindi gli elementi essenziali delle diverse responsabilità giuridiche del revisore legale, al fine di comprenderne il significato generale e gli effetti che si producono nel caso di nascita della stessa.

Possiamo anzitutto intendere la responsabilità come responsabilità civile. La responsabilità civile si configura come r. derivante dalla violazione di una norma di diritto privato, quel ramo del diritto che regola i rapporti, appunto, tra privati. La conseguenza principale della violazione è la nascita, in capo al soggetto che ha posto in essere il comportamento illecito, dell’obbligo di risarcire il danno cagionato mediante un rimborso in denaro. La r. civile può, a sua volta, assumere

connotati diversi, dando luogo di volta in volta a responsabilità contrattuale o extracontrattuale, a seconda che l'illecito riguardi la violazione di un obbligo derivante da un accordo stretto tra le parti o meno.

Da ricordare che entrambe le sottocategorie possono essere fatte valere solo su iniziativa della parte che ne ha interesse, ossia il soggetto danneggiato.

Il soggetto incaricato alla revisione legale dei conti deve tener ben presente che le sue azioni hanno delle conseguenze sia nei confronti della società revisionata, sia, più in generale, nei confronti di tutti i soggetti terzi che potrebbero astrattamente subire un danno derivante dalla violazione degli obblighi da parte del revisore stesso.

Il riferimento normativo che ci interessa per l'oggetto della nostra analisi è l'art. 15 del D.lgs. 39/2010 rubricato <<Responsabilità>>, che, al primo comma stabilisce che i revisori legali (e le società di revisione legale) rispondono in solido, tra loro e con gli amministratori, nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri.¹ Dunque, anche il lettore meno esperto avrà compreso che abbiamo identificato la responsabilità contrattuale ed aquiliana cui si espone il revisore, in solido con gli amministratori. Questo ultimo aspetto "in solido con gli amministratori" è tutt'altro che secondario. Riflette infatti lo stretto legame che

¹ E segue. Nei rapporti interni tra i debitori essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato.

intercorre tra principi contabili OIC, quelli che guidano la redazione del bilancio di esercizio, attività propria degli amministratori e i principi di revisione ISA, la guida per il revisore legale. Non è quindi un caso che il legislatore abbia previsto che tale responsabilità sia appunto solidale tra amministratori e revisori.¹ L'operato dei primi si estende ed abbraccia quello dei secondi, seguendo un indissolubile legame. *“Principi contabili e principi di revisione sono...interdipendenti... i primi servono a chi redige il bilancio come punto di riferimento fondamentale per la sua corretta preparazione, i secondi...ai revisori come norme tecniche e di etica professionale per svolgere il proprio mandato”*.²

Amministratori e revisori rispondono, in definitiva, nei confronti di più soggetti, che il legislatore ha voluto appositamente tutelare.

Nella fattispecie in esame, la società revisionata ed i suoi soci sono tutelati in quanto parte di un accordo, di un contratto, che viene sancito con la nomina e l'accettazione dell'incarico da parte dell'interessato.³ Si configura quindi la responsabilità contrattuale, che discende cioè da un rapporto negoziale instaurato, appunto, tra la società cliente e la società di revisione. La previsione della sopraindicata responsabilità, sorge quanto il danno è subito dalla società cliente e quindi questa,

¹ 1292 cc Nozione di solidarietà. L'obbligazione è in solido quando più debitori sono obbligati tutti per la medesima prestazione, in modo che ciascuno può essere costretto all'adempimento per la totalità e l'adempimento da parte di uno libera tutti gli altri.

² BAUER, *Introduzione allo studio della revisione aziendale*, Pirola Editore, Milano, 1990, pag. 2

³ La nomina del revisore, o società di revisione, può infatti avvenire in sede di redazione dell'atto costitutivo della società, come indicato dal 2328 cc, o, in mancanza, la decisione spetta all'assemblea dei soci che nomina il revisore su proposta dell'organo di controllo societario.

insieme coi soci, ha diritto a porre in essere un'azione di responsabilità per ottenere il risarcimento del danno. Una tutela diversa è prevista, invece, per i soggetti terzi. Quando la responsabilità non è legata ad alcun accordo, si parla di responsabilità extracontrattuale o aquiliana.¹ Qualsiasi soggetto che subisca un danno, derivante da un inadempimento del revisore legale, può agire contro quest'ultimo per ottenere il risarcimento del danno. Ora, dal tenore della norma si potrebbe evincere che il revisore possa in un certo senso risultare responsabile in qualsiasi circostanza, ma in realtà non è così. È importante sottolineare che la responsabilità civile del soggetto sorge esclusivamente in presenza di due condizioni, ben delineate e circoscritte dal legislatore stesso: inadempimento e fatto illecito. Questo significa che, per essere il revisore dichiarato responsabile, è necessario dimostrare l'inadempimento o negligenza degli obblighi del revisore, la mancata o non corretta applicazione dei principi di revisione ed il danno direttamente derivante dall'inadempimento stesso. Da notare che la responsabilità in esame sorge anche quando il comportamento è omissivo, ergo non intenzionale, differenziandosi in tal modo dalla responsabilità penale di cui si parlerà successivamente. Centrale per la nascita della responsabilità è il nesso di causalità, elemento fondante della responsabilità civile ed elemento che corrisponde al legame tra il danno causato dal revisore (per inadempimento o fatto illecito) e l'inadempimento stesso. Tale nesso

¹ Odcec Roma, La responsabilità civile, penale e fiscale del revisore

è inscindibilmente legato alla quantificazione del danno. Ciò significa, in parole povere, che la parte attrice, ossia la società revisionata, i suoi soci o i terzi debbono poter determinare il quantum del danno subito, stabilendone l'esatto ammontare e dimostrando che questo sia una diretta conseguenza dell'inadempimento del revisore stesso.

Quanto alle azioni esperibili dai soggetti in esame si evidenziano quelle a tutela della società revisionata, la quale agisce nei confronti del revisore per¹:

- Omessa rilevazione di irregolarità contabili a causa di verifiche non adeguate;
- Espressione di un giudizio negativo in presenza di un bilancio regolare o espressione di un giudizio positivo su un bilancio non regolare;
- Trading loss

I soci ed i soggetti terzi, dal canto loro, agiscono quando il danno cagionato da inadempimento del revisore pregiudichi direttamente la loro integrità patrimoniale. L'ultimo comma dell'art. 15 di cui sopra definisce il termine entro il quale esperire azione di risarcimento riferita all'attività di revisione, nei confronti dei responsabili, prevedendo che questa si prescrive nel termine di 5 anni dalla data della relazione di revisione.

¹ Odcec Roma, La responsabilità civile, penale e fiscale del revisore

È ora quantomai opportuno integrare la previsione normativa con le disposizioni dei principi di revisione ISA Italia, per dimostrarne il grado di penetrazione a sostegno della tutela del revisore.

2.2 RESPONSABILITA' CIVILE E ISA ITALIA

“...il revisore non dovrebbe essere considerato responsabile qualora non avesse potuto conoscere o non avesse potuto identificare fatti fraudolenti o errori...malgrado la diligente applicazione dei principi di revisione...”¹

La potenza dei principi di revisione ISA Italia è dimostrata dal fatto che la responsabilità del revisore viene meno, anzi meglio, non nasce, qualora egli, durante l'attività di revisione, abbia applicato in modo diligente i principi di revisione e le norme e, nonostante ciò, non sia riuscito a identificare errori significativi. Tradotto, una volta dimostrata la corretta applicazione dei principi di revisione, viene meno il presupposto per esperire azione di responsabilità da parte dei soggetti danneggiati. Abbiamo quindi dimostrato che i principi non costituiscono solo le linee guida per l'attività di revisione, ma la loro diligente applicazione funge da tutela per il revisore in sede di eventuale contenzioso.

2.3 RESPONSABILITA' PENALE

¹ MARCHI, *Principi di revisione aziendale*, Editrice CLUEB, Bologna, 1991, pag. 94

Accanto alla responsabilità civile, è prevista una responsabilità penale.

La responsabilità penale è una condizione per la quale un soggetto deve rispondere di comportamenti penalmente rilevanti. Innanzitutto, è opportuno identificare come la responsabilità penale si discosta da quella poc'anzi descritta. Abbiamo detto infatti che la responsabilità civile sorge anche a seguito di comportamenti omissivi, non intenzionali. Questa è la prima differenziazione e forse la più rilevante. La responsabilità penale sorge infatti solo a seguito di un comportamento intenzionale, ossia posto in essere con l'intenzione di violare la legge e mai a seguito di omissione o negligenza. La nostra Carta costituzionale all'art. 27 fissa inoltre il principio generale secondo il quale *“la responsabilità penale è personale”* quindi non può coinvolgere altri soggetti al di fuori di quelli che hanno posto in essere il comportamento penalmente rilevante. Ma quali sono questi comportamenti che rilevano penalmente? Per il revisore legale questi sono tassativamente previsti dal d.lgs. 39/2010 in combinato disposto con l'art. 2638 del Codice civile ¹ e l'art 622 del Codice penale ². Di seguito i comportamenti in esame.

- Falsità in relazione ex art. 27 d.lgs. 39/2010. La falsità in relazione si concretizza quando il responsabile dell'attività di revisione attesta il falso in relazione al fine di conseguire per sé o per altri un indebito profitto e con l'intento di indurre in errore i destinatari delle relazioni sottoscritte. Notiamo

¹ 2638 cc Ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza

² 622 cp Rivelazione di segreto professionale

che rileva l'intenzionalità del comportamento. I responsabili sono puniti con l'arresto fino a 1 anno, ma sono previste pene più importanti qualora la condotta abbia cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni o qualora la società revisionata sia un Ente di Interesse Pubblico (EIP) o Ente di Interesse Intermedio.

- Corruzione del revisore: ex art 28 d.lgs. 39/2010. Il revisore che a seguito di dazione o della promessa di utilità, per sé o per un terzo, compie od omette atti, in violazione di obblighi, cagionando un danno alla società revisionata, è punito con la reclusione fino a 3 anni. La stessa pena si applica a chi dà o promette utilità.
- Ostacolo alle operazioni di vigilanza svolte dalle autorità pubbliche
- Compensi illegali: ex art. 30 d.lgs. 39/2010. Il revisore che percepisce compensi in denaro o altra forma dalla società revisionata, oltre quelli legittimamente pattuiti in sede di nomina dello stesso, è punito con la reclusione da 1 a 3 anni.
- Illeciti rapporti patrimoniali: ex art. 31 d.lgs. 39/2010. Riguardano la circostanza nella quale il revisore contrae prestiti con la società revisionata o si fa prestare garanzie per debiti propri. Anche in tal caso la reclusione prevista è da 1 a 3 anni, con multa da € 206 ad € 2.065.
- Uso, divulgazione di notizie riservate: ex art. 622 cp. La rivelazione di segreto professionale è una condotta aspramente sanzionata ed il Codice penale prevede

una pena aggravata nel caso il soggetto interessato sia proprio, tra gli altri, il preposto all'attività di revisione legale dei conti.

Vorrei soffermarmi in particolare sulla previsione normativa riguardo ai compensi percepiti. Il corrispettivo rappresenta forse uno degli aspetti più critici al momento della definizione dell'accordo tra società revisionata e revisore. La problematica riguarda non solo il fatto che vengano versate somme ulteriori rispetto a quelle pattuite, ma anche e soprattutto con rimando alla misura del corrispettivo pattuito. La legge prevede che il compenso debba essere determinato in modo da garantire qualità ed affidabilità dei lavori, inoltre, è preferibile che sia determinato in via analitica, effettuando cioè una stima delle risorse e dei tempi necessari allo svolgimento dell'incarico. Il compenso deve rispondere al carattere di congruità in quanto non deve essere troppo basso, né troppo elevato.

Una tale attenzione su questo aspetto è giustificata dallo stretto legame con il requisito di indipendenza e di integrità.

CAPITOLO 3. LE ALTRE RESPONSABILITA'

3.1 PREMESSA

Abbiamo ampiamente approfondito come l'attività di revisione legale dei conti abbia dei riflessi su tutti i soggetti che sono interessati all'informativa finanziaria contenuta in bilancio e, soprattutto, che tale informativa rappresenti in modo veritiero la situazione dell'impresa. Gli stakeholders non sono gli unici attori tutelati dal legislatore. Accanto ad essi ci sono una serie di soggetti che, per un motivo o per un altro, debbono poter avere la garanzia che l'operato del revisore sia conforme alla legge, che rispetti i principi di revisione e che quindi non pregiudichi i loro interessi. Questi soggetti sono essenzialmente suddivisibili come di seguito:

1. Pubblica Amministrazione: Ministero dell'Economia e delle Finanze
2. Agente della riscossione: Agenzia delle Entrate
3. Ordine di appartenenza del revisore legale

Questi soggetti, pur non essendo apparentemente coinvolti con la gestione della singola impresa, hanno invece degli interessi tali da far sorgere un altro tipo di responsabilità in capo ai soggetti incaricati alla revisione legale dei conti. Lo Stato ricopre un ruolo fondamentale all'interno del nostro sistema economico. Esso è un attore economico e interviene per tutelare tutti i cittadini. La responsabilità del

revisore legale nei confronti della Pubblica Amministrazione è detta responsabilità amministrativa.

Presso il Mef, Ministero dell'Economia e delle Finanze, è istituito il Registro dei revisori legali, in applicazione del D.lgs. 39/2010. Il Mef vigila inoltre sull'operato di ogni singolo revisore e società di revisione iscritta e, qualora accerti delle irregolarità sullo svolgimento dell'incarico di revisore, esso dispone di poteri sanzionatori che danno la possibilità di:

- applicare una sanzione pecuniaria;
- sospendere il revisore dal registro per un tempo limitato;
- revocare uno o più incarichi di revisione;
- vietare al revisore di accettare nuovi incarichi.

Il Mef, nei casi più gravi, può infine procedere d'ufficio alla cancellazione dal Registro del revisore interessato quando sia venuta meno una delle condizioni o dei requisiti previsti per l'iscrizione al Registro dei revisori legali, o quando il revisore abbia ottenuto l'iscrizione nel Registro attraverso false dichiarazioni o attestazioni mendaci.

Un altro ente che può agire contro il revisore che abbia commesso un errore è l'Agenzia delle Entrate. L'Amministrazione finanziaria ha poteri di controllo, poteri impositivi e poteri di accertamento delle imposte dovute.

Qualora il revisore, nell'esercizio delle sue funzioni, non applichi in modo corretto i principi di revisione e tale inadempimento comporti un minor gettito per il Fisco,

egli diviene personalmente responsabile per le minori entrate. Anche in questo caso il legislatore interviene a tutela del revisore limitando la sua responsabilità. La responsabilità fiscale sorge, quindi, in due particolari circostanze¹:

- mancata espressione del giudizio sul bilancio
- mancata sottoscrizione della dichiarazione dei redditi (o sottoscrizione della dichiarazione contenente errori)

La disposizione normativa che ci interessa è l'art 1 comma 92 L. 244/2007 che sottolinea come i soggetti tenuti alla sottoscrizione della dichiarazione dei redditi, che nella relazione di revisione omettono di esprimere il giudizio, sono puniti, qualora dall'omissione derivino infedeltà nella dichiarazione dei redditi, con la sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente. È possibile notare che in questo caso il potere impositivo dell'Amministrazione Finanziaria è tale da intaccare immediatamente il compenso pattuito (non percepito) dal revisore per quello specifico incarico. La giustificazione del potere dell'Agenzia delle Entrate sulla sfera patrimoniale del soggetto incaricato, risiede nella finalità pubblica del prelievo, prelievo che è per sua natura finalizzato appunto in primis al finanziamento della pubblica spesa, ma anche a politiche distributive, incentivanti o disincentivanti a favore di tutta la collettività.

¹ M. GIULIANI, Corso di revisione aziendale, Univpm, 2019-2020

3.2 RESPONSABILITA' PROFESSIONALE

“...il revisore risponde disciplinarmente agli Ordini professionali di appartenenza nei termini stabiliti dai relativi regolamenti.”¹ La responsabilità professionale o disciplinare è quella r. che nasce nei confronti delle organizzazioni professionali di appartenenza. Ad oggi questo tipo di responsabilità è regolata da regolamenti emanati dall'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. Si tratta di principi interni che dipendono dall'ordine di appartenenza e che vincolano l'operato del singolo soggetto. Proviamo a capire in che modo.

Il Codice dei principi di deontologia professionale dei soggetti abilitati all'attività di revisione, elaborato dal Mef e dall'Odcec, definisce i principi deontologici professionali che debbono essere rispettati durante tutta l'attività di revisione:

- Integrità: il revisore deve essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali;
- Obiettività: non deve avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale;

¹ MARCHI, *Principi di revisione aziendale*, Editrice CLUEB, Bologna, 1991, pag. 95

- Competenza professionale e diligenza: il revisore deve sempre mantenere un adeguato livello di conoscenza, anche partecipando ad attività di formazione e aggiornamento;
- Riservatezza: il revisore deve rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell'ambito di una relazione professionale e quindi non diffonderle a terzi, salvo specifica autorizzazione;
- Comportamento professionale: il revisore deve evitare di porre in essere azioni che diano discredito all'attività di assurance;

Questi sono i pilastri dell'attività del revisore, pilastri, il cui mancato rispetto, espone il revisore a responsabilità nei confronti dell'Ordine di appartenenza e questo è dimostrato dal fatto che lo stesso Codice sottolinea come il revisore “*deve osservare i seguenti principi fondamentali*”, non si tratta quindi di un avvertimento o di un consiglio, ma di un vero e proprio dovere professionale, oltre che morale.

Vi possono ovviamente essere delle circostanze che possono dar luogo a rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali. Se il revisore identifica una situazione del genere, deve verificare se siano applicabili le misure di salvaguardia adeguate ad eliminare o ridurre i rischi entro un livello accettabile. Allo stesso modo, qualora il soggetto abilitato violi in modo non intenzionale una disposizione del Codice, il carattere di non intenzionalità, potrebbe far sì che la violazione non sia considerata come inadempimento rispetto ai principi fondamentali e quindi la responsabilità sarebbe evitata.

3.3 RESPONSABILITA' E CONTINUITA' AZIENDALE

Con la locuzione “continuità aziendale” si intende la capacità patrimoniale e finanziaria dell’impresa di continuare ad operare con ragionevole sicurezza nel contesto economico produttivo di appartenenza. Quando si presume che ci sia continuità, il bilancio è redatto assumendo una prospettiva di funzionamento del sistema azienda. Lo stesso art. 2423-bis del Codice civile dispone che la valutazione delle voci di bilancio deve essere fatta nella prospettiva della continuazione dell’attività d’impresa. Nel corso degli ultimi anni il legislatore ha voluto prestare una particolare attenzione alla valutazione del going concern principle, sia in sede di redazione del bilancio, sia, successivamente in sede di controllo e revisione dello stesso, rivolgendosi tanto agli amministratori della società, quanto al soggetto incaricato alla revisione legale dei conti. Fra i rischi più rilevanti che il revisore deve fronteggiare, vi è proprio il rischio del non appropriato utilizzo da parte della direzione del presupposto di continuità. Una tale circostanza comporta dei riflessi notevoli sia sulle stime da effettuare in sede di redazione del bilancio, sia, soprattutto, sui possibili errori intenzionali e non. La responsabilità del revisore consiste proprio nel:

- Valutare l’appropriato utilizzo da parte del management aziendale del presupposto di continuità nella redazione del bilancio;

- Considerare se vi siano incertezze significative sulla continuità dell'impresa tali da doverne dare adeguata informativa in bilancio;
- Stabilire eventuali implicazioni sul giudizio espresso nella relazione.¹

Ovviamente, anche in sede di valutazione della continuità, il revisore potrebbe non intercettare tutti i possibili rischi che potrebbero compromettere la continuazione dell'attività. A tal proposito è opportuno sottolineare che questo tipo di responsabilità è comunque da intendere limitata ad una valutazione del bilancio nel suo complesso.

Con la recente pubblicazione del D.lgs. 14/2019² denominato “*Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*” il legislatore intende focalizzare l'attenzione sulla valutazione della continuità, in particolare fornendo strumenti ai soggetti controllori così da individuare in modo tempestivo eventuali indicatori di crisi che potrebbero compromettere la continuità aziendale. Con riferimento al titolo II del presente provvedimento e in particolare all'art 14 denominato Obbligo di segnalazione degli organi di controllo societari, il legislatore dispone che gli organi di controllo in parola insieme al revisore contabile (o società di revisione), ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni, hanno l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente se l'assetto organizzativo dell'impresa sia adeguato, se sussiste

¹ D'ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019, pag. 104

² L'entrata in vigore del presente provvedimento era inizialmente prevista per il 15/08/2020, ma è stata differita al 1/09/2021 come disposto dal D.l. 23/2020.

l'equilibrio economico finanziario e quale sia il prevedibile andamento della gestione. Non solo, essi hanno l'obbligo di segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi di crisi. I nuovi obblighi impongono la nascita di nuove responsabilità in capo al soggetto incaricato alla revisione legale. Egli deve quindi porre in essere una serie di attività volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per valutare il corretto utilizzo del presupposto di continuità da parte della Direzione. Tali valutazioni debbono essere effettuate dal revisore sia in sede di pianificazione dell'attività, sia in itinere, anche analizzando specifici indicatori delineati dalla prassi nazionale ed internazionale che potrebbero far presumere una difficoltà finanziaria, economica o patrimoniale all'interno della struttura aziendale.

CONCLUSIONI

Si è cercato in queste poche righe di studiare ciò che si nasconde dietro l'attività del revisore legale. Senza alcuna presunzione di esaustività, ho ritenuto opportuno approfondire questi aspetti perché credo fermamente che certe professioni comportino delle responsabilità maggiori di altre e per questo richiedono una professionalità ed una integrità tali da poter non far mai dubitare alcuno sul proprio conto. Abbiamo descritto chi è il revisore e che cosa fa, abbiamo capito che la sua attività è sottoposta ad una normativa stringente, ma che allo stesso tempo lascia al professionista un certo margine di discrezionalità, impiegabile durante lo svolgimento dei lavori. Abbiamo in seguito compreso la potenza dei principi di revisione che rappresentano un vincolo ed una guida al tempo stesso, il cui mancato rispetto comporta, inevitabilmente, il sorgere di responsabilità. Abbiamo però anche capito perché il revisore non può essere dichiarato sempre responsabile. Ecco il ruolo di garanzia della normativa. È chiaro quindi che il legislatore dà dei poteri importanti al revisore, ma al tempo stesso lo tutela da tutta una serie di circostanze per le quali egli non può e non deve essere dichiarato responsabile. Il fatto che ci sia una previsione legislativa che si ponga da garante dell'operato del revisore è forse la tutela più forte che questo potesse ricevere.

Credo inoltre che in un periodo storico come questo, caratterizzato da dubbi, incertezze e paura per il futuro, ci sia un gran bisogno di professionisti che si facciano forza e si prendano delle responsabilità tali da poter offrire aiuto e competenze alla collettività. Spero davvero di avere questo onore e poter diventare una di loro.

Con la speranza di aver incuriosito anche il lettore meno esperto.

Può darsi che non siate responsabili per la situazione in cui vi trovate, ma lo diventerete se non fate nulla per cambiarla.

Martin Luther King

BIBLIOGRAFIA

BAUER, *Introduzione allo studio della revisione aziendale*, Pirola Editore, Milano, 1990

CIAN, *Manuale di diritto commerciale*, Giappichelli Editore, Torino, 2018

D'ONZA, *La revisione del bilancio*, Giappichelli, Torino, 2019

MARCHI, *Principi di revisione aziendale*, Editrice CLUEB, Bologna, 1991

PERLINGIERI, *Istituzioni di diritto civile*, Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2012