



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

MM/COO/lp

Roma, 18 gennaio 2021

**Spett. le
Consiglio dell'Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Pavia
Strada Nuova, 86
27100 Pavia**

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: PO 102/2020 Incompatibilità incarico di revisore contabile di una fondazione

Con il quesito pervenuto in data 13 luglio 2020 ci viene chiesto un parere in merito alla sussistenza del requisito di indipendenza nella circostanza in cui un revisore contabile abbia assunto un incarico a titolo gratuito presso una Fondazione ed abbia, al tempo stesso, un rapporto di collaborazione con un consigliere di minoranza, senza delega di gestione, della stessa Fondazione e che svolga anch'egli il proprio incarico a titolo gratuito.

Per poter rispondere al quesito sarebbe preliminarmente necessario conoscere il contenuto dell'attività di controllo oggetto dell'incarico desumibile dalla natura delle previsioni di legge o statutarie che regolano nello specifico l'attività di controllo. Tale elemento è imprescindibile per poter fornire una soluzione al quesito posto. Non avendo, quindi, elementi utili per poter contestualizzare nel dettaglio l'attività svolta dal revisore contabile, risulta possibile solo effettuare considerazioni di carattere generale.

Se l'attività di controllo contabile fosse "assimilabile" alla revisione legale dei conti condotta ai sensi del decreto legislativo del 27 gennaio 2010, n. 39 occorrerebbe svolgere l'incarico nel rispetto delle norme e dei principi in materia di etica ed indipendenza, nonché delle procedure di revisione dettate dal medesimo decreto.

Con riferimento all'attribuzione degli incarichi di revisione legale negli enti non profit, è intervenuto il Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della RGS) per il tramite della nota n. 33802/U del 28 Febbraio 2017 di risposta ad un interpello sull'ambito di applicazione del D.lgs. 39/2010 con riferimento agli enti associativi con personalità giuridica.

Da tale nota si legge anche che "tale tipologia di controllo non coincide necessariamente con la revisione legale, essendo possibile ed anzi frequente il conferimento di incarichi di certificazione dei bilanci o della contabilità che non configurano incarichi di revisione legale".

Ciò detto, la nota medesima precisa che è possibile conferire incarichi volontari di revisione legale. Gli incarichi di controllo, conclude la nota, sono fatti coincidere con incarichi di revisione legale nel caso in cui sia ravveduta *"...una evidente volontà dell'organo competente di conferire un incarico di revisione legale"*, disponendo, tra le altre cose, che all'incarico di revisione legale possano accompagnarsi controlli di altra natura (ad esempio di legittimità).

Per inciso, si ritiene che anche il controllo delle Onlus di cui all'art. 25 del D.lgs. 460/1997 non sia assimilabile alla revisione legale dei conti di cui al D.lgs. n. 39/2010, nonostante che la revisione legale dei conti di cui al citato D.lgs. n. 39/2010 rappresenti una delle modalità con cui può essere eseguito il controllo delle Onlus.

Quanto sopra premesso, laddove si giungesse alla conclusione che l'incarico configuri un incarico di revisione legale dei conti ai sensi del D.lgs. 39/2010, il revisore e l'ente dovrebbero chiedersi se il rapporto tra il soggetto a cui è affidata la revisione legale e il collega, componente del Consiglio di Amministrazione, è inquadrabile nel concetto di "rete", definita dall'art. 1 del D.lgs. 39/2010 come *"la struttura alla quale appartengono un revisore legale o una società di revisione legale, che è finalizzata alla cooperazione e che persegue chiaramente la condivisione degli utili o dei costi o fa capo ad una proprietà, un controllo o una direzione comuni e condivide prassi e procedure comuni di controllo della qualità, la stessa strategia aziendale, uno stesso nome o una parte rilevante delle risorse professionali"*. In tal caso, troverebbe applicazione l'art. 10, co. 2 del citato "decreto revisione" per il quale *"Il revisore legale e la società di revisione legale non effettuano la revisione legale dei conti di una società qualora tra tale società e il revisore legale o la società di revisione legale o la rete sussistano relazioni finanziarie, d'affari, di lavoro o di altro genere, dirette o indirette, comprese quelle derivanti dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione contabile, dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale risulta compromessa"*.

È, inoltre, preliminarmente opportuno evidenziare che, qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio fosse conferito ai sensi del D.lgs. 39/2010, non si potrebbe, in ogni caso, configurare un incarico a titolo gratuito. Infatti, l'art. 10, comma 10, del citato decreto (rubricato "Indipendenza e obiettività") stabilisce che il corrispettivo debba essere determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità dei lavori e tenendo conto delle risorse professionali e dei tempi da impiegare nell'incarico, avendo riguardo: alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico; alla preparazione tecnica ed all'esperienza richiesta; alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione delle verifiche, anche un'adeguata attività di supervisione ed indirizzo nel rispetto dei principi di revisione applicabili.

È evidente, pertanto, che il legislatore abbia posto un nesso diretto tra adeguatezza dei corrispettivi, indipendenza ed obiettività del revisore e qualità della revisione legale. Compensi scarsamente remunerativi fanno invero presumere che non possa essere garantita la qualità e l'affidabilità dei lavori di revisione secondo quanto previsto dal citato art. 10, comma 10, del D.lgs. n. 39/2010.

Ciò detto, sempre qualora l'incarico per la revisione contabile del bilancio fosse conferito ai sensi del D.lgs. 39/2010, le norme inerenti l'indipendenza sono contenute nel già più volte richiamato art. 10 del medesimo decreto (e ove applicabile nell'art. 17) il quale detta alcuni requisiti generali e rinvia, al comma 12, a più dettagliati principi elaborati da associazioni e ordini professionali, congiuntamente al MEF e alla Consob e adottati dal MEF sentita la Consob. Tali principi, allo stato attuale, risultano in corso di predisposizione.¹ La vigilanza in merito alla corretta adozione dei principi di deontologia professionale da parte del revisore che non ha incarichi su enti di interesse pubblico (EIP) o su enti sottoposti a regime intermedio (ESRI) rientra tra le competenze del Ministero dell'economia e delle finanze che vi provvede per il tramite della Ragioneria generale dello Stato. La soluzione delle numerose e svariate problematiche che si pongono con riferimento all'indipendenza del revisore legale dei conti non rientra, pertanto, nelle prerogative dello scrivente Consiglio Nazionale sebbene lo stesso abbia prodotto negli anni analisi e commenti in merito ai richiamati principi e disposizioni, nonché fornito indicazioni pratiche per il superamento delle principali problematiche.

¹ Tra i principi di revisione, quelli che trattano, tra gli altri aspetti, l'indipendenza sono l'ISA Italia 200 e l'ISA Italia 220 nonché il principio sul controllo della qualità ISQC Italia 1.

Laddove l'incarico non configurasse, come sembra probabile, un incarico di revisione legale ai sensi del D.lgs. n. 39/2010, spetterebbe al revisore contabile stabilire, in coerenza anche con quanto previsto dalle norme di comportamento contabile, le minacce alla propria indipendenza.

È certo che l'assunzione a titolo gratuito di un incarico di natura professionale, al di là dello specifico rapporto in essere, pone dubbi sull'indipendenza dell'incarico assunto. A tale riguardo, pur non essendovi un obbligo di legge, si consideri che nel caso in cui l'ente dovesse ricevere fondi pubblici si applica l'art. 6, co. 2 del D.L. 78/2010, che originariamente richiedeva la gratuità per la partecipazione agli organi collegiali degli enti che, appunto, ricevono contributi a carico delle finanze pubbliche, e che successivamente alla sua emanazione è stato di seguito emendata proprio al fine di escludere dall'ambito di applicazione della norma proprio gli incarichi attribuiti ai "controllori".

A tale riguardo, il Ministero dell'economia e delle finanze, con circolare n. 33 del 28 dicembre 2011, al fine di rimuovere le incertezze applicative sorte in relazione al citato art. 6, co. 2 del D.L. 78/2010 ha precisato che "[i]l rapporto che si instaura tra l'ente ed i componenti del collegio dei revisori dei conti e sindacale può essere assimilato ad un rapporto di natura contrattuale che mal si concilia con la gratuità dell'incarico, in quanto l'attività svolta dai predetti revisori e sindaci, di natura prettamente tecnica, è una prestazione d'opera a cui normalmente corrisponde una prestazione economica. Alla luce delle considerazioni che precedono, si ritiene che il carattere onorifico della partecipazione agli organi collegiali possa non trovare applicazione nei confronti dei collegi dei revisori dei conti e sindacali".

Tale orientamento è stato poi recepito dal legislatore che, all'art. 35, co. 2-bis del D.L. 5/2012, (inserito dalla legge di conversione 4 aprile 2012, n. 35) ha chiarito che "La disposizione di cui all'articolo 6, comma 2, del decreto legge 31 maggio 2010, n.78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, si interpreta nel senso che il carattere onorifico della partecipazione agli organi collegiali e della titolarità di organi degli enti che comunque ricevono contributi a carico della finanza pubblica è previsto per gli organi diversi dai collegi dei revisori dei conti e sindacali e dai revisori dei conti".

In tal senso, quindi, qualora l'incarico configurasse un incarico di revisione legale, non è possibile di partenza considerare presente la caratteristica dell'indipendenza, stante la gratuità dell'incarico. Anche laddove l'incarico fosse retribuito, dovrebbe essere esaminata la presenza di un rapporto riportabile alla rete del professionista. In caso di risposta affermativa, il revisore non potrebbe espletare l'incarico, poiché lo stesso non sarebbe considerabile indipendente.

Laddove l'incarico fosse inquadrabile come incarico di controllo di natura diversa alla revisione legale, il revisore contabile dovrebbe considerare in autonomia e con attenzione la propria posizione di indipendenza con riferimento alle norme di legge di cui sopra e al proprio status.

Con i migliori saluti.

Massimo Miani

