



Responsabilità del revisore legale

Dott. Giovanni Verde – Dottore commercialista e revisore dei conti

Torre del Greco (NA), 28 novembre 2023



Agenda

- *Ruolo e doveri del revisore legale*
- *La responsabilità del revisore legale:*
 - *civile,*
 - *penale,*
 - *amministrativa*
- *La revisione legale dei conti, MEF e CONSOB: Le due Autorità di vigilanza*



La revisione legale dei conti

Ruolo e doveri del revisore legale



Responsabilità del revisore legale ↔ Doveri del revisore legale

La revisione legale dei conti

Elenco dei doveri previsti per legge:

- *Verifica periodica della contabilità*
- *Espressione di un giudizio sul bilancio civilistico e sul bilancio consolidato (+ sulla semestrale, in alcuni casi)*
- *Collaborazione e reciproca informazione con il Collegio Sindacale*
- *Denuncia di fatti censurabili alle Autorità di Vigilanza (solo per quotate, banche, SIM, SGR, assicurazioni)*
- *Riservatezza*
- *Obblighi specifici in materia di antiriciclaggio (identificazione della clientela, comunicazione di operazioni in contante, segnalazione di operazioni sospette)*
- *Rispetto dei principi di revisione e delle norme di legge disciplinanti l'attività*

Non rientrano tra i doveri del revisore legale dei conti

- *Denuncia ex art. 2409 c.c.*
- *Obbligo di denuncia penale*



La revisione legale dei conti

Ruolo e doveri del revisore

Cosa NON è un revisore?

Il soggetto responsabile della tenuta della contabilità o della redazione del bilancio

Il soggetto responsabile della generale conformità alle legge

Il soggetto responsabile di controllare le scelte imprenditoriali / gestionali degli amministratori nel breve e nel medio termine

Un Giudice o altro organo giurisdizionale

Un poliziotto o altro organo con poteri ed obblighi di indagine

Un Pubblico Ministero o altro organo inquirente

Cosa NON è previsto che possa fare un revisore nello svolgimento della propria attività?

- *Sostituirsi ad Amministratori o Sindaci in caso di inerzia (es. convocare un'assemblea ex art. 2447 o chiedere il fallimento "in proprio")*
- *Partecipare alle riunioni del Consiglio di Amministrazione, del Collegio Sindacale o dell'assemblea*
- *Dare garanzie su singole poste del bilancio*
- *Dirimere controversie tra soci*
- *Svolgere indagini comparabili a quelle delle Autorità di polizia*



La revisione legale dei conti

*La responsabilità del revisore
legale: civile, penale ed
amministrativa*



La revisione legale dei conti

I possibili titoli di responsabilità

In caso di violazione dei propri doveri da parte del revisore legale nell'esercizio delle sue attività la Legge prevede delle conseguenze di natura penale, civile o amministrativa. Pertanto in capo al revisore legale può configurarsi una

Responsabilità penale

Responsabilità civile

Responsabilità amministrativa (vigilanza)



LA RESPONSABILITA' CIVILE

responsabilità del revisore

legale: penale, civile ed

amministrativa



La revisione legale dei conti

LA RESPONSABILITÀ CIVILE

Fonti Legali della responsabilità del revisore

Ante D. Lgs. 39/2010 tale responsabilità era disciplinata dall'Articolo 2409-*sexies* codice civile (ora abrogato)

La responsabilità civile del revisore emerge da un suo comportamento doloso o colposo (negligenza professionale) e da inadempienze o errori di una gravità tale da esercitare un significativo riflesso sul giudizio di revisione espresso e, conseguentemente, arrecare ad altri un danno.

La responsabilità del revisore in sede civile è pertanto sanzionata con la condanna al risarcimento del danno prodotto.



La revisione legale dei conti

La responsabilità civile (segue)

Fonti Legali della responsabilità del revisore

Articolo 15 D. Lgs. 39/2010

1. *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 legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato.*
2. *Il responsabile della revisione ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.*
3. *L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.*



La revisione legale dei conti

La responsabilità civile (segue)

Considerazioni sull'articolo 15 D. Lgs. 39/2010

Un'attenta lettura della norma si evince come il Legislatore abbia equiparato la responsabilità degli Amministratori con quella dei revisori in tal modo ponendo sul medesimo piano la condotta di chi effettua delle *malpractice* contabili con chi le controlla.

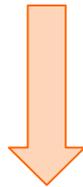
Questa situazione porta all'instaurarsi di contenziosi, che coinvolgono il professionista che si occupa di controllo come "persona informata sui fatti" nella stessa misura degli amministratori, quando questi ultimi, nel loro agire illecito, potrebbero aver messo in atto comportamenti fraudolenti con tecniche particolarmente complesse e di difficile evidenza, delle quali nel revisore potrebbe non esserci consapevolezza.



La revisione legale dei conti

La responsabilità civile (segue) *Considerazioni sulla responsabilità civile*

- *Identificare il comportamento (o l'omissione) del revisore che genera responsabilità, ossia la violazione di obblighi specifici o la violazione dei Principi di Revisione*
- *Accertare il danno causato*
- *Stabilire l'esistenza di un nesso causale*
- *Verificare l'assenza di elementi interruttivi del nesso causale*



onere della prova



La revisione legale dei conti

La responsabilità civile – solidarietà per il risarcimento del danno

Nei rapporti interni tra i debitori sociali, la responsabilità del revisore legale è limitata, al contributo effettivo al danno cagionato.

Rimane la solidarietà del revisore con gli amministratori nei confronti:

- della società che lo ha incaricato della revisione legale,
- dei soci,
- dei terzi

per i danni derivanti dall'inadempimento del proprio dovere.



La revisione legale dei conti

La responsabilità civile

Dall'esperienza in materia di contenzioso per responsabilità del revisore si nota la tendenza a:

- *non comprendere il ruolo del revisore e le finalità dell'attività di revisione;*
- *confondere il ruolo e le responsabilità del revisore con quelli del Collegio Sindacale;*
- *attribuire al revisore un ruolo specifico di controllo continuativo in corso d'anno;*
- *attribuire al revisore un dovere di iniziativa o di intervento per qualsiasi situazione di scostamento rispetto alle norme di legge*

Il revisore è inadempiente o in errore solo se:

è venuto meno ai doveri specifici attribuiti per legge e non ha applicato o ha applicato erroneamente i principi di revisione (e ciò ha determinato un danno)

Il revisore non è responsabile se:

non ha potuto conoscere o identificare fatti fraudolenti o errori riflessi nel bilancio di esercizio, malgrado la diligente applicazione dei principi di revisione



LA RESPONSABILITA' PENALE



La revisione legale dei conti

LA RESPONSABILITÀ PENALE

Reati rilevanti nell'ambito dell'attività di revisione, in particolare:

- Reati societari (artt. 2621 e seguenti codice civile; artt. 27-28-30-31 D. Lgs. 39/2010)
- Reati fallimentari (bancarotta semplice / bancarotta fraudolenta)



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Le sanzioni penali

- Il D.lgs. n. 39/2010, oltre a sanzioni di natura amministrativa, prevede anche specifiche fattispecie di reato penale, con l'accorpamento e la riformulazione di figure criminose, già presenti nel codice civile e nel TUIF. Le principali fattispecie penali considerate per i revisori sono le seguenti:
 - (a) falsità nelle relazioni o comunicazioni dei responsabili della revisione legale (art. 27)
 - (b) corruzione dei revisori (art. 28)
 - (c) impedito controllo (art. 29)
 - (d) compensi illegali (art. 30)
 - (e) illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31)



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Le sanzioni penali

- È previsto, come circostanza aggravante comune (a tali reati), l'aver provocato alla società assoggettata alla revisione un danno di rilevante entità (pena aumentata fino alla metà: art. 32, co. 1)
- *La sentenza di condanna deve essere comunicata al Ministero dell'Economia e delle Finanze e alla Consob a cura del cancelliere di riferimento dell'Autorità Giudiziaria che l'ha emessa (art. 32, co. 3)*



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

*Falsità nelle relazioni o comunicazioni dei responsabili della
revisione legale (art. 27, D. Lgs. n. 39/2010)*

Precedente richiamo nell'art. 174 bis TUF

- I responsabili della revisione legale che nelle relazioni, o in altre comunicazioni, con la consapevolezza e l'intenzione di ingannare, e per conseguire per sé o per altri un ingiusto profitto, attestano il falso o occultano informazioni relative alla situazione economica, patrimoniale o finanziaria della società, ente o soggetto sottoposto a revisione, in modo da indurre in errore i destinatari delle comunicazioni, sono puniti con l'arresto fino a 1 anno
- Se la condotta ha cagionato un danno patrimoniale ai destinatari delle comunicazioni la pena è della reclusione da 1 a 4 anni
- Se il fatto è commesso dal responsabile della revisione legale di un Ente di Interesse Pubblico, la pena prevista è della reclusione da 1 a 5 anni ed è aumentata fino alla metà se tale responsabile ha agito per denaro o altra utilità data o promessa, ovvero in concorso con gli amministratori, direttori generali o sindaci della società soggetta a revisione



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Corruzione dei Revisori (art. 28, D. Lgs. n. 39/2010)

- I responsabili della revisione legale che compiono o omettono atti in violazione degli obblighi inerenti il proprio ufficio, per denaro o per altra utilità data o promessa, cagionando un danno alla società, sono puniti con la reclusione fino a 3 anni
- La pena è più severa, e si estende anche ai componenti dell'organo di amministrazione, ai soci ed ai dipendenti della società di revisione che abbiano commesso il fatto, quando l'attività di revisione è esercitata su Enti di Interesse Pubblico o su società da questi controllate. In questi casi la pena prevista è della reclusione da 1 a 5 anni ed il reato è perseguibile d'ufficio



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob *Impedito controllo (art. 29, D. Lgs. n. 39/2010)*

Reato depenalizzato dal D. Lgs. del 15 gennaio 2016, n. 8

La fattispecie di impedito controllo del revisore non solo diventa illecito amministrativo ma pure l'importo della sanzione è meno gravoso, potendo arrivare ad Euro 50.000 mila euro di sanzione pecuniaria, a fronte degli attuali Euro 75.000 di ammenda (o Euro 150.000 nell'ipotesi aggravata di cui al comma 3).

Resta fuori dalla depenalizzazione la fattispecie aggravata prevista nel comma 2, punita con pena detentiva congiunta a quella pecuniaria.



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Compensi illegali (art. 30, D. Lgs. n. 39/2010)

- Il responsabile della revisione legale ed i componenti dell'organo di amministrazione, i soci e i dipendenti che hanno percepito – direttamente o indirettamente – dalla società soggetta a revisione compensi ulteriori rispetto a quelli legalmente pattuiti sono puniti con la reclusione da 1 a 3 anni e con la multa da Euro 1.000 a Euro 100.000
- *La stessa pena si applica ai componenti dell'organo di amministrazione, ai dirigenti e liquidatori della società assoggettata a revisione che hanno corrisposto il compenso non dovuto*



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Illeciti rapporti patrimoniali con la società assoggettata a revisione (art. 31, D. Lgs. n. 39/2010)

Gli amministratori, i soci responsabili della revisione legale e i dipendenti della società di revisione che contraggono prestiti, sotto qualsiasi forma, sia direttamente che per interposta persona, con la società assoggettata a revisione o con una società che la controlla, o ne è controllata, o si fanno prestare da una di tali società garanzie per debiti propri, sono puniti con la reclusione da 1 a 3 anni e con la multa da euro 206 a euro 2.065.



LA RESPONSABILITA'

AMMINISTRATIVA

responsabilità del revisore legale: penale,

civile ed amministrativa



La revisione legale dei conti

LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA (segue)

SANZIONI AMMINISTRATIVE

- Provvedimenti del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)
- Provvedimenti della CONSOB



La revisione legale dei conti

LA RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA – MEF (segue)

L'Art. 24 del D.lgs. 39/2010 è dedicato alla disciplina delle sanzioni amministrative irrogabili dal MEF in caso di accertamento di irregolarità nelle attività di revisione.

Avvertimento	Porre termine ad un comportamento e divieto di futura reiterazione
Dichiarazione	La relazione di revisione non soddisfa i requisiti dell'art. 14
Censura	Dichiarazione con cui si indica la violazione ed il nominativo
Sanzione pecuniaria	Da 1000 Euro a 150.000 Euro
Sospensione dal Registro	Per un periodo non superiore ai tre anni del revisore che ha commesso irregolarità
Revoca	Di uno o più incarichi di revisione
Divieto	Di accettare nuovi incarichi
Cancellazione dal Registro	Del revisore, della società di revisione o del responsabile della revisione



La revisione legale dei conti

La responsabilità amministrativa (segue)

Le sanzioni possono, dunque, suddividersi in quattro macro categorie:

- Disciplinari (avvertimento e censura)
- Pecuniarie
- interdittive (sospensione, revoca, cancellazione dal Registro)
- Informative/ coercitive (pubblicazione della sanzione o ordine di eliminare l'infrazione)

L'art. 24 detta i criteri di comminazione delle sanzioni si fondano oltre che sulla gravità della violazione commessa e della relativa durata anche sul grado di responsabilità, eventuali precedenti violazioni, la solidità finanziaria e i ricavi della società.

La comminazione della sanzione è preceduto da un apposito procedimento aperto dal MEF o dalla Consob a seconda del caso rispettivamente disciplina dall'art. 25 e 26.



La revisione legale dei conti

La responsabilità amministrativa - CONSOB (segue)

Nel caso di società soggette alla vigilanza della Consob (EIP e regime intermedio) il revisore legale o la società di revisione soggiacciono (se del caso) alle sanzioni di cui all'art. 26 D.Lgs. 39/2010.



La revisione legale dei conti

La responsabilità amministrativa - CONSOB (segue)

La Consob può irrogare le sanzioni qualora accerti, tra l'altro, la violazione delle seguenti disposizioni:

- Articolo 9 (Deontologia e scetticismo professionale)
- Articolo 9-bis (Riservatezza e segreto professionale),
- Articolo 10 (Indipendenza ed obiettività),
- Articolo 10-bis (Preparazione della revisione e valutazione dei rischi di indipendenza),
- Articolo 10-ter (Organizzazione interna),
- Articolo 10-quater (Organizzazione del lavoro),
- Articolo 10-quinquies (Revisione legale del bilancio consolidato),
- Articolo 11 (Principi di revisione),
- Articolo 14 (Relazione di revisione e giudizio sul bilancio) e
- Articolo 17 (Indipendenza negli enti di interesse pubblico), e delle relative norme di attuazione.



La revisione legale dei conti

La responsabilità amministrativa - CONSOB (segue)

La Consob accertata la violazione delle disposizioni di cui al presente Decreto Legislativo può comminare:

- a) *una sanzione amministrativa pecuniaria da euro diecimila a euro cinquecentomila nei confronti del revisore legale, della società di revisione legale e del responsabile dell'incarico; per la violazione dei divieti di cui agli articoli 17 del presente decreto e 4 e 5 del Regolamento europeo, si applica una sanzione amministrativa pecuniaria da euro centomila a euro cinquecentomila;*
- b) *la revoca di uno o più incarichi di revisione legale relativi a enti di interesse pubblico o enti sottoposti a regime intermedio;*
- c) *il divieto al revisore legale o alla società di revisione legale di accettare nuovi incarichi di revisione legale relativi a enti di interesse pubblico o enti sottoposti a regime intermedio per un periodo non superiore a tre anni;*



La revisione legale dei conti

La responsabilità amministrativa - CONSOB (segue)

d) la sospensione dal Registro, per un periodo non superiore a tre anni, del revisore legale, della società di revisione legale o del responsabile dell'incarico ai quali sono ascrivibili le irregolarità;

e) la cancellazione dal Registro del revisore legale, della società di revisione legale o del responsabile dell'incarico ai quali sono ascrivibili le irregolarità.

La Consob comunica al Ministero dell'economia e delle finanze i provvedimenti delle lettere d) ed e) ai fini della loro annotazione sul Registro.



La revisione legale dei conti

MEF e CONSOB:

Le due Autorità di vigilanza



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Il sistema di vigilanza pubblico

Il sistema di vigilanza è incentrato su due soggetti: il Ministero dell'Economia e delle Finanze e la Consob

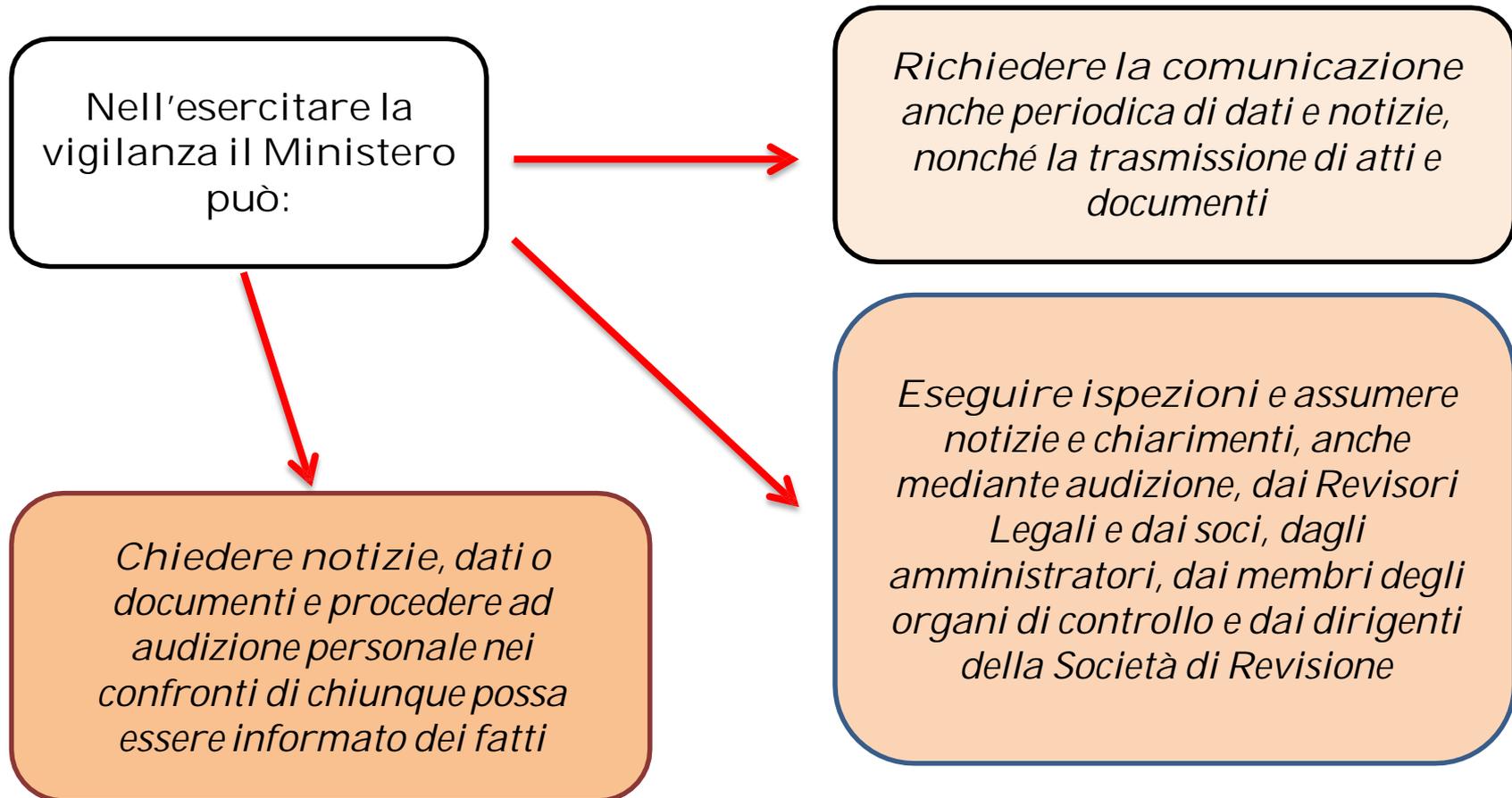
Le competenze del Ministero dell'Economia e delle Finanze («MEF»)

Accanto alle mansioni connesse alla gestione e tenuta del Registro, il Ministero dell'Economia e delle Finanze ("MEF", "Ministero") ha il compito di vigilare sul rispetto delle nuove disposizioni da parte dei Revisori e delle Società di Revisione che non hanno incarichi su Enti di Interesse Pubblico



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Competenze del Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF)





Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

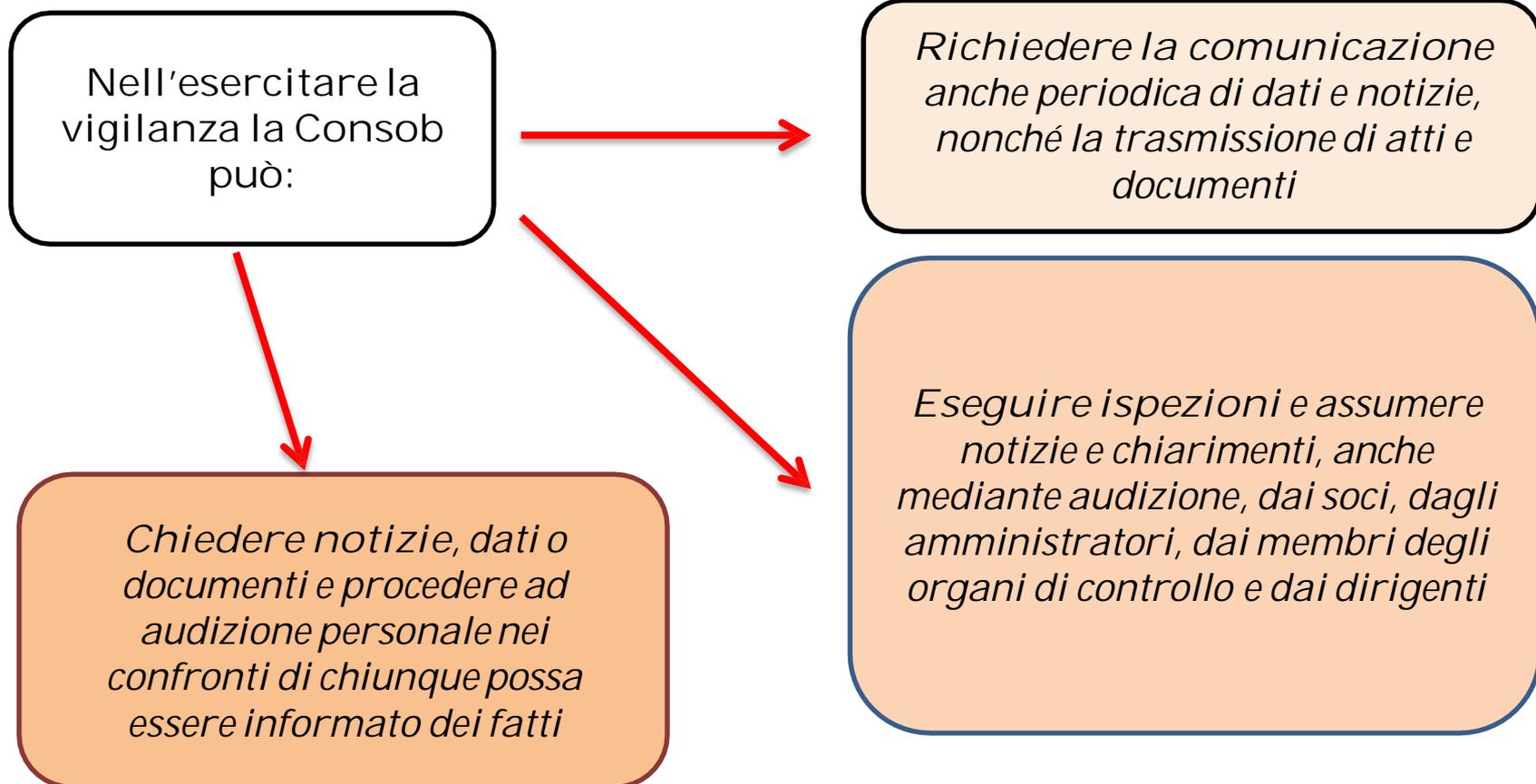
Poteri e competenze della Consob

- La Consob esercita la vigilanza sui soggetti che effettuano la revisione di Enti di Interesse Pubblico (estendendola così anche alla revisione di non-EIP fatta da tali soggetti)
- I poteri ad essa conferiti sono identici a quelli attribuiti al MEF per il controllo dei Revisori e delle Società di Revisione cui sono conferiti incarichi su società di diritto “comune” (quindi incarichi cd. “non-EIP”)



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

*Competenze della Consob per le realtà societarie assoggettate
(anche) alla disciplina TUF, ai sensi dell'art. 115:*





Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Procedura sanzionatoria art. 25 D.lgs. 39/2010 (segue)

La procedura sanzionatoria si deve svolgere nel rispetto dei principi prescritti dalla normativa:

- del contraddittorio
- della trasparenza
- della verbalizzazione
- della distinzione tra fase istruttoria e fase decisoria



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Procedura sanzionatoria art. 25 D.lgs. 39/2010 (segue)

- *Le sanzioni sono applicate dal MEF «provvedimento motivato, previa contestazione degli addebiti agli interessati, da effettuarsi entro centottanta giorni dall'accertamento ovvero entro trecentosessanta giorni se l'interessato risiede o ha la sede all'estero, e valutate le deduzioni dagli stessi presentate nei successivi trenta giorni. (...)*
- *«Avverso il provvedimento di applicazione delle sanzioni previste dal presente capo è ammessa opposizione alla Corte d'appello del luogo in cui ha sede la società di revisione o il revisore legale autore della violazione ovvero, nei casi in cui tale criterio non sia applicabile, del luogo in cui la violazione è stata commessa.*
- *L'opposizione deve essere notificata al Ministero dell'economia e delle finanze entro trenta giorni dalla sua comunicazione e deve essere depositata presso la cancelleria della Corte d'appello entro trenta giorni dalla notifica».*



Il sistema dei controlli nelle società di capitali I poteri di controllo del MEF e della Consob

Procedura sanzionatoria art. 25 D.lgs. 39/2010

- *«L'opposizione non sospende l'esecuzione del provvedimento. La Corte d'appello, se ricorrono gravi motivi, può disporre la sospensione con decreto motivato.*
- *La Corte d'appello, su istanza delle parti, può fissare termini per la presentazione di memorie e documenti, nonché consentire l'audizione anche personale delle parti.*
- *La Corte d'appello decide sull'opposizione in camera di consiglio, sentito il pubblico ministero, con decreto motivato.*
- *Copia del decreto è trasmessa a cura della cancelleria della Corte d'appello al Ministero dell'economia e delle finanze ai fini della pubblicazione sul sito internet di cui all'articolo 7, comma 5».*



Grazie per l'attenzione!