

Introduzione al Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti, elaborato ai sensi dell'art. 9, comma 1, dell'art. 9-bis, comma 2 e dell'art. 10, comma 12, del D.Lgs. n. 39/10

1. Premessa

Il Decreto Legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 “Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE”, come modificato dal Decreto Legislativo 17 luglio 2016, n. 135, (di seguito anche “Decreto” o “D. Lgs. 39/2010”), ha previsto, all'art. 9, comma 1, che “*I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di deontologia professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la 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.*”. L'art. 9-bis, comma 2, stabilisce inoltre che “*I soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale rispettano i principi di riservatezza e segreto professionale elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze, sentita la 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.*”. Ai sensi dell'art. 10, comma 12, D. Lgs. 39/2010, “*i soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti rispettano i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze sentita la 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.*”.

A seguito dell'invito a proporre manifestazioni di interesse per la stipula della convenzione con il MEF pubblicato nel mese di luglio 2011, l'Associazione Italiana Revisori Contabili (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL) sono risultati essere i soggetti ammessi alla convenzione finalizzata a definire le modalità di elaborazione, congiuntamente al MEF e alla Consob, dei principi di deontologia professionale, di riservatezza e segreto professionale, nonché dei principi di indipendenza e obiettività che i soggetti iscritti al Registro dei revisori legali sono tenuti ad osservare nell'esercizio dell'attività di revisione legale ai sensi del Decreto (di seguito anche la “Convenzione”).

Ai sensi dell'art. 27, comma 13, del Decreto Legislativo n. 135/2016, fino alla sottoscrizione delle convenzioni di cui agli articoli 9, comma 1, 9-bis, comma 2, 10, comma 12 e 11, comma 2, del Decreto Legislativo n. 39/2010, come modificato dal Decreto Legislativo n. 135/2016 medesimo, i principi continuano ad essere elaborati sulla base della Convenzione suddetta.

2. Natura, finalità, struttura e ambito di applicazione del codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività elaborati ai sensi dell'art. 9, comma 1, dell'art. 9-bis, comma 2 e dell'art. 10, comma 12 del Decreto

I soggetti ammessi alla Convenzione sopra indicata hanno elaborato, congiuntamente al MEF e alla Consob, il presente codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività, convenzionalmente definito “*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*” o anche solo “*Codice Italiano di Etica e Indipendenza*”.

A tale riguardo, i soggetti ammessi alla Convenzione hanno ritenuto opportuno utilizzare quale punto di riferimento le disposizioni del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA)¹, organismo indipendente che opera nell'ambito dell'*International Federation of Accountants* (IFAC) (il "Codice Etico IESBA"), che costituisce un principio internazionale autorevole, completo e costantemente aggiornato con il quale gli operatori del settore della revisione si trovano frequentemente a confrontarsi.

Il Codice Etico IESBA è suddiviso in sezioni e contiene un glossario dei termini comune a tutte le sezioni e una "*Guide to the Code*" che illustra più nel dettaglio la struttura del medesimo. Esso tratta:

- (i) nella Parte 1 (*Section 100*) i principi deontologici fondamentali (integrità, obiettività, competenza professionale e diligenza, riservatezza, comportamento professionale) e il quadro concettuale applicabile a tutti i *professional accountants*;
- (ii) nella Parte 2 (*Section 200*) ulteriori principi etici e deontologici applicabili ai *professional accountants in business*, vale a dire a quei *professional accountants* che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione;
- (iii) nella parte Parte 3 (*Section 300*) ulteriori principi etici e deontologici cui i *professional accountants in public practice*, vale a dire i *professional accountants* che svolgono servizi professionali, devono attenersi nell'applicazione del quadro concettuale di cui alla Parte 1;
- (iv) nella Parte 4 (*Sections* da 400 a 900):
 - (a) i principi di indipendenza applicabili nello svolgimento degli incarichi di revisione e revisione limitata (Parte 4A),
 - (b) nonché i principi di indipendenza applicabili nello svolgimento degli incarichi di "assurance" diversi dalla revisione e revisione limitata (Parte 4B).

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza riflette, per omogeneità con il testo del principio internazionale preso a riferimento, la medesima divisione in sezioni e la stessa numerazione dei paragrafi.

I principi ivi contenuti si applicano al "*soggetto abilitato alla revisione*", definizione che ai sensi del Codice Italiano di Etica e Indipendenza ricomprende il "*revisore legale*" persona fisica, così come definito dall'articolo 1, comma 1, lettera n), del D.lgs. n. 39/10, quale singolo professionista o come componente di un organo societario, e la "*società di revisione legale*", così come definita all'articolo 1, comma 1, lettera q), del Decreto. Pertanto, il Codice Italiano di Etica e Indipendenza, in virtù di quanto indicato agli artt. 9, 9-bis e 10 Decreto, rileva nello svolgimento dell'attività di revisione legale, come definita dall'art. 1, comma 1, lett. m), Decreto (nel seguito, "revisione legale").

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza è dunque unicamente indirizzato ai "*soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*" quando svolgono attività di revisione legale.

Nella definizione di "*soggetto abilitato alla revisione*" devono intendersi ricomprese, ove risultino esistenti nello specifico contesto, anche le società che controllano il "*soggetto abilitato alla revisione*" o dallo stesso controllate.

Ai fini della predisposizione del Codice Italiano di Etica e Indipendenza sono state prese a riferimento:

- (i) per i requisiti etici e deontologici, la Parte 1 del Codice Etico IESBA (e dunque la Sezione 100) e la Parte 3 (e dunque la Sezione 300), nonché,

¹ In particolare, nell'elaborazione del Codice Italiano di Etica e Indipendenza i soggetti ammessi alla Convenzione hanno utilizzato come punto di riferimento il testo dell'*Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* nell'edizione 2018.

- (ii) per i requisiti di indipendenza nello svolgimento della revisione legale, la Parte 4A (e dunque le Sezioni da 400 a 600).

Non è stata tenuta in considerazione, ai fini della relativa predisposizione, la Parte 2 del Codice Etico IESBA in quanto indirizzata ai *professional accountants in business*, vale a dire a quei *professional accountants* che operano all'interno di società, enti pubblici o privati, enti non profit o autorità e che non svolgono incarichi di revisione.

Non sono state inoltre tenute in considerazione (i) la Sezione 800 della Parte 4A, relativa alle relazioni sul bilancio redatto per scopi specifici che prevedono limitazioni all'uso e alla divulgazione e (ii) la Parte 4B del Codice Etico IESBA, relativa allo svolgimento degli incarichi di "assurance" diversi dagli incarichi di revisione e revisione limitata, in quanto non incluse nella delega di normazione secondaria prevista dagli artt. 9, 9-bis e 10 del D. Lgs. 39/2010 (cfr. tabella allegata in calce alla presente Introduzione – Quadro generale del Codice Italiano di Etica e Indipendenza).

All'interno del Codice Italiano di Etica e Indipendenza è stato tuttavia mantenuto l'utilizzo del termine "assurance", in quanto il medesimo Codice trova altresì applicazione quando i "soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti" svolgono eventuali altri incarichi di "assurance" per i quali la normativa primaria o secondaria o provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

Analogamente, è stato mantenuto nel Codice Italiano di Etica e Indipendenza il riferimento alla revisione limitata in quanto il medesimo Codice trova applicazione quando i "soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti" svolgono eventuali incarichi di revisione limitata per i quali la normativa primaria o secondaria o provvedimenti delle Autorità di vigilanza richiedono espressamente il rispetto dei principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale, nonché nei casi in cui in sede di conferimento di detti incarichi sia espressamente previsto che il soggetto incaricato si attenga ai principi di etica e indipendenza applicabili alla revisione legale.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza è preceduto da un Glossario che definisce, anche per maggiore chiarezza e comodità di lettura, i più significativi e ricorrenti termini utilizzati nel testo e da una Guida al Codice che illustra più nel dettaglio la struttura, le finalità e le modalità di utilizzazione del Codice medesimo.

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza, pur predisposto tenendo conto del Codice Etico IESBA, contiene specifici adattamenti e localizzazioni, nonché l'eliminazione di alcuni paragrafi del principio internazionale e l'aggiunta di altri, al fine di rendere la disciplina in esso contenuta coerente con il complessivo quadro normativo italiano. I numeri dei paragrafi mantengono peraltro, come anticipato, la corrispondenza con il relativo testo inglese. Conseguentemente, laddove si è proceduto all'eliminazione di uno o più paragrafi essi sono segnalati nel testo come "lasciati intenzionalmente in bianco". Nel caso in cui si sono resi necessari specifici adattamenti e localizzazioni alle disposizioni normative e regolamentari dell'ordinamento italiano, si è intervenuti sui paragrafi del Codice Etico IESBA sostituendoli interamente o integrando le regole o linee guida in essi contenute, anche mediante aggiunta di specifici paragrafi.

I paragrafi delle localizzazioni sono contrassegnati con l'aggiunta dell'estensione "(I)" alla numerazione dei paragrafi del Codice Etico IESBA.

3. Considerazioni specifiche per l'attività di revisione relativa agli enti di interesse pubblico e agli enti sottoposti a regime intermedio

Nel Codice Etico IESBA sono previsti, con riguardo alle singole fattispecie, appositi paragrafi contenenti specifiche regole aggiuntive che trovano applicazione per i casi di revisione di Public Interest Entities, come definite nel Codice stesso.

Come noto, nel nostro ordinamento risulta definita una categoria di entità di interesse pubblico ("EIP") non pienamente coincidente con quella di Public Interest Entities, la cui disciplina in tema di indipendenza applicabile ai revisori è trattata all'art. 17 del Decreto.

L'art. 17, comma 2, del Decreto delega alla Consob l'emanazione di un regolamento avente ad oggetto specifiche situazioni di indipendenza relative al revisore legale di EIP, fermo restando, da parte di quest'ultimo, il rispetto delle disposizioni di indipendenza di cui all'art. 10 D. Lgs. 39/2010. Allo stato, fino all'emanazione del predetto regolamento, in virtù dell'articolo 43, comma 2, del Decreto, continuano ad applicarsi agli EIP le previsioni in materia di indipendenza contenute nel Regolamento Emittenti adottato da Consob con delibera 11971 del 14 maggio 1999 e successive modifiche e integrazioni.

Inoltre, gli incarichi di revisione relativi agli EIP sono soggetti alla disciplina prevista dal Regolamento (UE) 537/2014.

Nel nostro ordinamento è stata altresì introdotta con il D. Lgs. 135/2016 una ulteriore e diversa categoria di soggetti, gli enti sottoposti a regime intermedio ("ESRI"), ai cui revisori sono applicabili solo alcune tra le previsioni dettate per i revisori degli EIP. Gli ESRI sono dunque sottoposti a "*obblighi maggiormente stringenti rispetto a quelli previsti per la generalità dei revisori legali*", seppur con un approccio finalizzato a "*ridurre gli oneri e [...] rendere più flessibile l'attività di vigilanza rispetto agli obblighi imposti ai revisori degli enti di interesse pubblico*"².

In particolare, in virtù del richiamo operato dall'art. 19-ter del Decreto, agli ESRI sono applicabili alcune previsioni dettate per gli EIP dal Decreto medesimo, tra cui l'art. 17 (e, conseguentemente, il Regolamento Emittenti), e le previsioni del Regolamento (UE) 537/2014, limitatamente ai parr. 1 e 2 dell'art. 4, ai parr. 1 e 5 dell'art. 5, al par. 1 dell'art. 6 e agli artt. 7, 8, 12 e 17.

Alla luce del quadro normativo nazionale sopra richiamato, i principi di indipendenza elaborati dai soggetti ammessi alla Convenzione ai sensi dell'art. 10, comma 12, del Decreto non ripropongono in relazione agli incarichi su EIP ed ESRI gli specifici paragrafi del Codice Etico IESBA relativi alle regole aggiuntive per l'attività di revisione sulle Public Interests Entities. Gli incarichi sui bilanci relativi ad EIP ed ESRI sono dunque soggetti al *framework* normativo di indipendenza applicabile a tutti gli incarichi di revisione legale, composto dal Decreto e dal presente Codice Italiano di Etica e Indipendenza, nonché alle norme speciali sopra richiamate di cui all'art. 17 del Decreto, al Regolamento Emittenti e al Regolamento (UE) 537/2014.

4. Data di entrata in vigore

Il Codice Italiano di Etica e Indipendenza, adottato con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), n. RR 127 del 23/03/2023, entra in vigore per le revisioni legali dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 1° gennaio 2023 o successivamente.

Fermo restando il rispetto delle norme di legge, in via di prima applicazione i soggetti abilitati alla revisione individuano eventuali situazioni rilevanti ai fini del Codice Italiano di Etica e Indipendenza entro sei mesi dalla data della Determina e le gestiscono in conformità a quanto previsto dal Codice medesimo.

² Cfr. Relazione illustrativa al D. Lgs. 135/2016.

QUADRO GENERALE DEL CODICE ITALIANO DI ETICA E INDIPENDENZA

**PARTE 1 – CONFORMITÀ AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO
CONCETTUALE**

(Sezioni da 100 a 120)

**PARTE 2 – PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS IN BUSINESS**

PARTE 2 NON APPLICABILE

**PARTE 3 – SOGGETTI ABILITATI ALLA
REVISIONE**

(Sezioni da 300 a 360)

**PRINCIPI INTERNAZIONALI
SULL'INDIPENDENZA**

(PARTI 4A E 4B)

**PARTE 4A – INDIPENDENZA PER GLI
INCARICHI DI REVISIONE E
REVISIONE LIMITATA**

(Sezioni da 400 a 610)

SEZIONE 800 NON APPLICABILE

**PARTE 4B – INDIPENDENZA PER GLI
INCARICHI DI ASSURANCE DIVERSI
DAGLI INCARICHI DI REVISIONE E
REVISIONE LIMITATA**

PARTE 4B NON APPLICABILE

GLOSSARIO