

Principio in materia di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività del soggetto incaricato della attestazione sulla rendicontazione di sostenibilità, elaborato ai sensi dell'art. 10, comma 13-ter, del D. Lgs. n. 39/2010 e dell'art. 18, comma 8, del D. Lgs. 125/2024.

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” (di seguito anche “D. Lgs. 39/2010”), come modificato dal Decreto Legislativo 6 settembre 2024, n. 125 (di seguito anche “D. Lgs. 125/2024” o “Decreto CSRD”), ha previsto, all'art. 10, comma 13-ter, che “I revisori della sostenibilità e le società di revisione legale che svolgono incarichi di attestazione rispettano i principi di deontologia, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività, tenendo conto dei principi di etica e indipendenza internazionali, 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, sulla base della medesima convenzione di cui agli articoli 9 e 9-bis e del comma 12 del presente articolo”. Ai sensi dell'art. 18, comma 8, Decreto CSRD, “Fermo restando quanto previsto al comma 9, nelle more della sottoscrizione delle convenzioni di cui agli articoli 9, comma 1, 9-bis, comma 2, 10, commi 12 e 13-ter, e 11, commi 2 e 2-bis, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, i principi professionali sono elaborati dal Ministero dell'economia e delle finanze congiuntamente alla Consob e agli ordini e alle associazioni professionali sulla base della convenzione sottoscritta, in data 24 settembre 2014, dal Ministero dell'economia e delle finanze con i predetti ordini e associazioni.”.

In virtù di quanto sopra, l'Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale (Assirevi), il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e l'Istituto Nazionale Revisori Legali (INRL), in qualità di soggetti ammessi alla convenzione sottoscritta in data 24 settembre 2014 (la “Convenzione”), congiuntamente al MEF e alla Consob, hanno elaborato il presente principio in materia di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività, del revisore della rendicontazione di sostenibilità o della società di revisione legale incaricata dell'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, denominato “Principio Italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità”.

Nell'elaborazione del Principio Italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, i soggetti ammessi alla Convenzione hanno tenuto conto del quadro normativo di riferimento in tema di etica e indipendenza applicabile nello svolgimento dell'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui al D. Lgs. 39/2010, come modificato dal Decreto CSRD.

Tale quadro normativo richiama le previsioni applicabili al revisore legale abilitato all'esercizio dell'attività di revisione legale. In particolare,

- (i) l'art. 9, comma 4-bis, del D. Lgs. 39/2010 in materia di deontologia e scetticismo professionale stabilisce che: “Il presente articolo si applica anche all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità svolta dai revisori della sostenibilità e dalle società di revisione a tal fine incaricati, ad eccezione dei commi 1 e 3”;
- (ii) l'art. 9-bis, comma 8-bis, del D. Lgs. 39/2010 in materia di riservatezza e segreto professionale prevede che: “Il presente articolo si applica anche all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità svolta dai revisori della sostenibilità e dalle società di revisione a tal fine incaricati, ad eccezione dei commi 2, 7 e 8”;
- (iii) l'art. 10, comma 13-bis, del D. Lgs. 39/2010 in materia di indipendenza ed obiettività prevede che “Il presente articolo si applica anche all'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità, ad eccezione del comma 12”.

In aggiunta, l'art. 17 del D. Lgs. 39/2010, come modificato dal Decreto CSRD, contiene taluni commi (3-bis, 3-ter, 3-quater e 5-bis) specificamente dedicati ai requisiti di indipendenza dei revisori della rendicontazione di sostenibilità di enti di interesse pubblico (EIP). In particolare, i commi 3-bis e 3-ter del suddetto art. 17 del D. Lgs. 39/2010 prevedono l'estensione al revisore della rendicontazione di sostenibilità o alla società di revisione legale incaricata dell'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità del divieto di prestazione dei *non audit services* di cui all'art. 5, par. 1, secondo comma, lettere b), c), e), f), g), h), i), j), k), Regolamento (UE) 537/2014, nonché dell'obbligo di *pre-approval* da parte del Comitato per il Controllo Interno e la Revisione Contabile in caso di servizi *non audit* consentiti. I commi 3-bis, 3-quater e 5-bis dell'art. 17 trovano applicazione anche ai revisori della rendicontazione di sostenibilità di Enti sottoposti a regime intermedio (ESRI), in virtù del richiamo contenuto all'art. 19-ter, comma 1-bis, del D. Lgs. 39/2010.

Ai fini dell'elaborazione del Principio Italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, i soggetti ammessi alla Convenzione hanno altresì considerato che l'*International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA)¹ non ha, allo stato, ancora ultimato l'iter di emanazione degli *International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards)*, che rappresentano i "principi di etica e indipendenza internazionali" di cui tenere conto, ai sensi dell'art. 10, comma 13-ter, D. Lgs. 39/2010, nell'elaborazione dei principi applicabili ai revisori della rendicontazione di sostenibilità.

Nel contesto sopra sinteticamente illustrato, i soggetti ammessi alla Convenzione ritengono che, fino all'adozione di un principio che recepisca a livello nazionale gli *International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards)* non appena disponibili, gli obblighi imposti dal Legislatore all'art. 10, comma 13-ter, D. Lgs. 39/2010 in relazione all'elaborazione dei principi di deontologia, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività per lo svolgimento di incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità possano ritenersi soddisfatti, in via transitoria, attraverso l'estensione al revisore della rendicontazione di sostenibilità, con le specificazioni contenute nel par. 3 che segue, delle previsioni dettate per il revisore legale nell'esercizio dell'attività di revisione dal "*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*" (Codice Italiano di Etica e Indipendenza), adottato con determina della Ragioneria Generale dello Stato del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 23 marzo 2023.

2. L'ambito di applicazione del presente Principio

Il presente Principio Italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità trova applicazione con riguardo a tutti gli incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui al D. Lgs. 39/2010, come modificato dal Decreto CSRD, ivi inclusi gli incarichi conferiti da EIP e ESRI.

3. Modalità applicative del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

Nell'applicare il Codice Italiano di Etica e Indipendenza agli incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità occorre tener conto del contesto in cui opera il revisore della rendicontazione di sostenibilità. Pertanto, vanno considerati, in particolare, i seguenti aspetti:

- (i) i riferimenti al "bilancio" sono da intendersi effettuati alla "rendicontazione di sostenibilità", come definita al successivo par. 4,

¹ Organismo indipendente che opera quale *global standard-setting board*.

- (ii) i riferimenti al “cliente di revisione” sono da intendersi effettuati al “cliente dell’attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità”, come definito al successivo par. 4,
- (iii) i riferimenti alla “revisione” sono da intendersi effettuati all’“attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità”, come definita al successivo par. 4,
- (iv) i riferimenti all’“incarico di revisione” sono da intendersi effettuati all’“incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità”, come definita al successivo par. 4,
- (v) i riferimenti al “soggetto abilitato alla revisione” sono da intendersi effettuati al “revisore della rendicontazione di sostenibilità”, come definito al successivo par. 4, e alla società di revisione a cui è stato conferito l’incarico ai sensi dell’art. 8, comma 3, D. Lgs. 125/2024,
- (vi) i riferimenti al “responsabile dell’incarico” sono da ritenersi effettuati al “responsabile dell’incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità”, come definito al successivo par. 4,
- (vii) i riferimenti al “gruppo di revisione” sono da intendersi effettuati al “gruppo dell’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità”, come definito al successivo par. 4,
- (viii) i riferimenti alla “significatività per il bilancio” sono da ritenersi effettuati alla significatività per le informazioni della rendicontazione di sostenibilità,
- (ix) le previsioni in tema di rischi di indipendenza connessi alla prestazione di *non audit services* (in particolare contenute nella Sezione 600 “Prestazione di servizi non di assurance a clienti di revisione”) trovano applicazione ove i servizi in questione abbiano un impatto sulla rendicontazione di sostenibilità,
- (x) nelle more dell’emanazione degli *International Ethics Standards for Sustainability Assurance (including International Independence Standards)* da parte dell’*International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)* e del conseguente aggiornamento del presente Principio, le disposizioni di cui alla Sezione 360 (“Comportamenti del soggetto abilitato alla revisione conseguenti alla non conformità a leggi e regolamenti”) si applicano all’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità tenendo conto del contesto e delle specificità dell’incarico stesso, nonché delle competenze richieste al revisore della rendicontazione di sostenibilità necessarie al suo svolgimento,
- (xi) i paragrafi contenenti localizzazioni ad articoli del D. Lgs. 39/2010 che in base alle previsioni del D. Lgs. 39/2010 medesimo, così come modificato dal Decreto CSRD, non si estendono al revisore della rendicontazione della sostenibilità sono da intendersi non applicabili.

4. Integrazioni al Glossario del Codice Italiano di Etica e Indipendenza

In virtù delle peculiarità che caratterizzano l’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, il Glossario del Codice Italiano di Etica e Indipendenza è integrato con le seguenti definizioni:

- (i) **Attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità:** l’incarico finalizzato al rilascio di una relazione contenente le conclusioni espresse dal revisore della sostenibilità o dalla società di revisione legale conformemente all’art. 8 del D. Lgs. 125/2024 e all’art. 14-bis del D. Lgs. 39/2010;
- (ii) **Cliente dell’attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità:** il soggetto che ha conferito un incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;
- (iii) **Gruppo dell’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità:**
 - (a) Tutti i componenti del team dell’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;
 - (b) tutti gli altri soggetti che, all’interno del revisore della rendicontazione di sostenibilità, possono direttamente influenzare l’esito dell’incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, ivi inclusi:

- (i) coloro i quali propongono la remunerazione del responsabile dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità o esercitano la diretta supervisione, la gestione o altra forma di controllo sullo stesso in relazione allo svolgimento dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, nonché coloro che si trovano a livelli gerarchicamente sovra ordinati al responsabile dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità, fino al soggetto che è a capo del revisore della rendicontazione di sostenibilità;
- (ii) coloro i quali forniscono consultazioni su questioni di natura tecnica o specifiche di settore, in relazione a operazioni o atti o fatti connessi all'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;
- (c) tutti coloro i quali nell'ambito di un soggetto appartenente alla rete possono influenzare direttamente l'esito dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;
- (iv) **Incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità:** l'incarico finalizzato al rilascio di una relazione contenente le conclusioni espresse dal revisore della rendicontazione di sostenibilità o dalla società di revisione legale conformemente all'art. 8 del D. Lgs. 125/2024 e all'art. 14-bis del D. Lgs. 39/2010;
- (v) **Rendicontazione di sostenibilità:** la rendicontazione di informazioni relative a questioni di sostenibilità conformemente agli articoli 3 e 4 del D. Lgs. 125/2024;
- (vi) **Responsabile/i dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità:**
- 1) il revisore della sostenibilità o i revisori della sostenibilità a cui è stato conferito l'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e che firmano la relazione di attestazione;
 - 2) nel caso in cui l'incarico di attestazione sia stato conferito a una società di revisione legale, il revisore della sostenibilità o i revisori della sostenibilità designati dalla società di revisione legale come responsabili dell'esecuzione dell'incarico di attestazione per conto della società di revisione legale e che firmano la relazione di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità;
- (vii) **Revisore della rendicontazione di sostenibilità**
- a) un revisore legale abilitato a esercitare la revisione legale di cui alla lettera n), dell'art. 1, del D. Lgs. 39/2010, abilitato² anche allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità alle disposizioni del D. Lgs. 39/2010, a cui è stato conferito l'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità e che firma la relazione di attestazione
 - b) in caso di conferimento dell'incarico di attestazione a una società di revisione legale di cui alla lettera q), dell'art. 1, del D. Lgs. 39/2010, il revisore di cui al precedente punto a) designato dalla società di revisione legale come responsabile dell'esecuzione dell'incarico di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità per conto della società di revisione legale e che firma la relazione di attestazione.

5. Data di entrata in vigore

² Si ricorda che il comma 4 dell'art. 18 del Decreto CSRD in materia di disposizione transitorie prevede che gli iscritti al registro della revisione legale dei conti, entro la data del 1° gennaio 2026, sono considerati abilitati e possono rilasciare le attestazioni di conformità della rendicontazione di sostenibilità senza che siano osservati gli obblighi di cui agli articoli 3, comma 1, lettera d-bis), e 4, comma 3-ter), del D. Lgs. 39/2010, purché abbiano maturato almeno cinque crediti formativi annuali nelle materie caratterizzanti la rendicontazione e l'attestazione della sostenibilità ai sensi dell'articolo 5 del citato D. Lgs. 39/2010 e producano domanda di abilitazione con le modalità di cui all'articolo 6, comma 1-bis, del D. Lgs. 39/2010.

Il presente Principio Italiano di Etica e Indipendenza per l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, adottato con Determina del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Ragioneria Generale dello Stato), RR N. 12 datata 30/01/2025, entra in vigore per gli incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità relativi ai periodi amministrativi che iniziano in data 1° gennaio 2024 o successivamente.