



COMMISSIONI RIUNITE
(II) GIUSTIZIA E (VI) FINANZE
DELLA CAMERA DEI DEPUTATI

Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale

(Atto del Governo n. 160)

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Roma, 16 luglio 2024

EXECUTIVE SUMMARY

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), nel porgere il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta, formula di seguito alcune osservazioni e proposte di modifica in merito allo "Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale" (Atto del Governo sottoposto a parere n. 160).

1. **Esonero dall'esame di idoneità:** il recepimento della CSRD dovrebbe mantenere invariato l'attuale sistema di equipollenza con gli esami di Stato per l'abilitazione all'esercizio della professione di dottore commercialista ed esperto contabile sancito dal comma 4-bis dell'art. 4 del D.lgs. 39/2010. Pertanto, nell'aggiornare la regolamentazione di attuazione della suddetta disciplina legislativa in materia di esame di idoneità professionale per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale e dell'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità si dovranno tenere in debito conto le competenze e conoscenze specifiche in materia di rendicontazione e di attestazione della rendicontazione di sostenibilità già riconosciute dal nostro ordinamento professionale.¹ È del tutto evidente che non vi è nessuna volontà del legislatore europeo di moltiplicare le prove di esame per svolgere l'attività di rendicontazione della sostenibilità, nei casi in cui il possesso di quelle conoscenze sia già stato accertato.² Si consideri, nell'ottica del perseguimento del suddetto obiettivo e ove ciò fosse dirimente, che è in corso la rivisitazione delle materie oggetto degli esami di Stato di cui agli artt. 46 e 47 del D.lgs. 139/2005 per allinearle, anche terminologicamente, con quelle previste dall'art. 4 del D.lgs. 39/2010. Ciò rafforzerebbe la fondatezza di quanto sostenuto e rappresenterebbe inequivocabilmente

¹ Il decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, recante "Costituzione dell'Ordine dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, a norma dell'articolo 2 della L. 24 febbraio 2005, n. 34", all'articolo 1, comma 3, lettera o), già dispone che ai soli iscritti nella Sezione A Commercialisti dell'Albo è **riconosciuta competenza tecnica per l'espletamento dell'attività di "redazione e la asseverazione delle informative ambientali, sociali e di sostenibilità delle imprese e degli enti pubblici e privati"**.

² L'art. 9 della direttiva 2006/43/CE (c.d. Direttiva revisione) prevede che: "1. In deroga agli articoli 7 e 8, gli Stati membri possono disporre che le persone che hanno superato un esame universitario o un esame equivalente oppure sono in possesso di diplomi universitari o di titoli equivalenti in una o più materie di cui all'articolo 8 **siano esentate** dal controllo delle conoscenze teoriche per le materie che hanno già formato oggetto di detto esame o di detti diplomi. 2. In deroga dell'articolo 7, gli Stati membri possono disporre che i possessori di diplomi universitari o di titoli equivalenti in una o più materie di cui all'articolo 8 **siano esentati** dal controllo della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche per le materie che siano già state oggetto di un tirocinio comprovato da un esame o diploma riconosciuto dallo Stato."

l'occasione per ripristinare definitivamente la piena equipollenza dell'esame per revisore legale e per revisore della sostenibilità con quello per l'accesso alla professione di dottore commercialista ed esperto contabile;

2. **formazione continua:** il recepimento della direttiva CSRD non sembra giustificare l'ulteriore aggravio di obblighi formativi in capo al revisore della sostenibilità rispetto a quanto già previsto per la revisione legale del bilancio. Sarebbe auspicabile mantenere allineato il numero dei crediti formativi richiesti al revisore legale rispetto al revisore della sostenibilità e agire, piuttosto, attraverso una diversa ripartizione delle materie oggetto della formazione continua, opportunamente integrata dagli aspetti attinenti alla sostenibilità. Pertanto, si dovrebbe prevedere che i revisori abilitati al rilascio dell'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità siano tenuti ad acquisire **venti crediti** formativi ogni anno solare, di cui almeno **dieci** caratterizzanti la revisione legale dei conti e almeno **cinque** caratterizzanti la sostenibilità. Del resto, il numero di cinque crediti formativi è stato ritenuto congruo dal legislatore ai fini dell'acquisizione delle conoscenze necessarie in materia di rendicontazione e attestazione della sostenibilità da parte dei revisori che sono già stati abilitati allo svolgimento dell'attività di revisione legale (si vedano le disposizioni transitorie contenute nell'art. 18, co. 4, dello schema di decreto legislativo);
3. **compiti del comitato per il controllo interno e la revisione contabile:** il recepimento della CSRD non sembra giustificare l'ampliamento di compiti in capo al comitato per il controllo interno e la revisione contabile che potrebbero esulare dall'ambito delle funzioni concretamente esercitate dallo stesso. Pertanto, l'attribuzione di una vigilanza specifica e distinta sulla sussistenza delle **procedure attuate dall'impresa per individuare le informazioni comunicate nella rendicontazione di sostenibilità in conformità agli standard di rendicontazione** sembra si possa già ritenere inclusa nell'ambito della generica vigilanza sull'efficienza e la funzionalità del sistema amministrativo-contabile e del monitoraggio del processo di informativa finanziaria e, ove applicabile, della rendicontazione di sostenibilità;
4. **collegio sindacale incaricato della revisione legale:** considerato che, fatta eccezione per gli EIP e gli ESRI, il nostro ordinamento consente al collegio sindacale, al verificarsi delle condizioni previste nell'art. 2409-bis, comma 2, c.c. di esercitare la revisione legale, **si dovrebbe prevedere che l'organo di controllo, al ricorrere delle summenzionate condizioni, possa esercitare anche l'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità**, per motivazioni di semplificazione e contenimento dei costi. In tale ipotesi, ovviamente, tutti i sindaci dovranno essere abilitati anche allo svolgimento degli incarichi di attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità.
5. **prestatore indipendente di servizi di attestazione della conformità:** condividiamo la scelta di **non**

esercitare l'opzione contenuta nella direttiva CSRD di consentire che un prestatore indipendente di servizi di attestazione della conformità, ancorché al verificarsi delle condizioni previste, rilasci l'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità. Lo svolgimento di tali servizi da parte dei soli soggetti iscritti nel Registro garantisce l'effettiva tutela dei destinatari della rendicontazione della sostenibilità, nonché l'integrità e la qualità dei servizi di attestazione medesimi.

Alla luce di quanto esposto, si formulano di seguito le proposte di modifica predisposte in forma di emendamento al fine di agevolare i lavori di esame delle medesime.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti del Consiglio Nazionale per l'attenzione e la sensibilità che Codesta ecc.ma Commissione parlamentare vorrà riservare alle proposte di modifica formulate, si confida in una loro condivisione nel parere che dovrà essere espresso.

1. Esonero dall'esame di idoneità.

Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale" (Atto del Governo sottoposto a parere n. 160).	Proposta di emendamento
<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...] d) all'articolo 4: 1) al comma 1 dopo le parole «all'esercizio della revisione legale» sono aggiunte le seguenti: «e per l'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità»;</p> <p>2) dopo il comma 3-bis è aggiunto il seguente: «3-ter). Ai fini dell'abilitazione del revisore legale dei conti anche all'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità, l'esame di cui al comma 2 ha per oggetto le seguenti, ulteriori, materie: a) obblighi legali e principi concernenti la redazione della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità; b) analisi della sostenibilità; c) procedure di dovuta diligenza in relazione alle questioni di sostenibilità; d) obblighi legali e principi di attestazione della conformità per la rendicontazione di sostenibilità di cui all'articolo 11.</p> <p>3) al comma 4: 3.1) alla lettera a) sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «alla revisione legale dei conti e all'abilitazione allo svolgimento di incarichi di</p>	<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...] d) all'articolo 4: 1) [...] <i>Alla lettera d), dopo il punto 3) aggiungere il seguente punto 4):</i> 4) Modificare il comma 4-bis come segue: "4-bis. Ai fini dell'iscrizione al Registro sono esonerati dall'esame di idoneità, <u>incluso l'esame di abilitazione all'attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità</u>, i soggetti che hanno superato gli esami di Stato di cui agli articoli 46 e 47 del decreto legislativo 28 giugno 2005, n. 139, fermo l'obbligo di completare il tirocinio legalmente previsto per l'accesso all'esercizio dell'attività di revisore legale e dell'attività di attestazione della conformità della <u>rendicontazione di sostenibilità</u>, nel rispetto dei requisiti previsti, in conformità alla direttiva 2006/43/CE, con decreto del Ministro della giustizia, sentito il Ministro dell'economia e delle finanze, <u>da adottare entro centottanta giorni dalla data di entrata in vigore del decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15</u>, senza la previsione, per i candidati, di maggiori oneri e di nuove sessioni di esame.</p>

<p>attestazione della rendicontazione di sostenibilità»; 3.2) alla lettera c) sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «alla revisione legale dei conti e all'abilitazione allo svolgimento di incarichi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità»;</p>	
--	--

2. Formazione continua.

<p>Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale" (Atto del Governo sottoposto a parere n. 160).</p>	<p>Proposta di emendamento</p>
<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...] e) all'articolo 5: 1) al comma 2 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il programma di aggiornamento riguarda anche le materie caratterizzanti l'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità.»; 2) al comma 5 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «I revisori abilitati al rilascio all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità devono acquisire almeno venticinque crediti formativi ogni anno solare, di cui almeno dieci caratterizzanti la revisione legale dei conti e almeno dieci caratterizzanti la sostenibilità»; 3) il comma 10 è sostituito dal seguente: «10. L'attività di formazione effettuata dai revisori legali e dai revisori della sostenibilità, prevista dagli Albi professionali di appartenenza, e da coloro che collaborano all'attività di revisione legale o di attestazione della sostenibilità o sono responsabili della revisione o dell'attestazione della sostenibilità all'interno di società di revisione che erogano formazione, viene riconosciuta equivalente se dichiarata conforme dal Ministero dell'economia e delle finanze al programma annuale di aggiornamento professionale di cui al comma 2»;</p>	<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...] e) all'articolo 5: 1) al comma 2 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Il programma di aggiornamento riguarda anche le materie caratterizzanti l'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità.»; 2) al comma 5 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «I revisori abilitati al rilascio all'attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità devono acquisire almeno venticinque <u>venti</u> crediti formativi ogni anno solare, di cui almeno dieci caratterizzanti la revisione legale dei conti e almeno dieci <u>cinque</u> caratterizzanti la sostenibilità»; 3) il comma 10 è sostituito dal seguente: «10. L'attività di formazione effettuata dai revisori legali e dai revisori della sostenibilità, prevista dagli Albi professionali di appartenenza, e da coloro che collaborano all'attività di revisione legale o di attestazione della sostenibilità o sono responsabili della revisione o dell'attestazione della sostenibilità all'interno di società di revisione che erogano formazione, viene riconosciuta equivalente se dichiarata conforme dal Ministero dell'economia e delle finanze al programma annuale di aggiornamento professionale di cui al comma 2»;</p>

3. Compiti del comitato per il controllo interno e la revisione contabile.

Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale" (Atto del Governo sottoposto a parere n. 160).	Proposta di emendamento
<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...]</p> <p>v) all'articolo 19, il comma 1 è sostituito dal seguente: «1. Negli enti di interesse pubblico il comitato per il controllo interno e la revisione contabile è incaricato: a) di informare l'organo di amministrazione dell'ente sottoposto a revisione dell'esito della revisione legale e, ove applicabile, dell'esito dell'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità e trasmettere a tale organo la relazione aggiuntiva di cui all'articolo 11 del Regolamento europeo, corredata da eventuali osservazioni; b) di monitorare il processo di informativa finanziaria e, ove applicabile, della rendicontazione individuale o consolidata di sostenibilità, compresi l'utilizzo del formato elettronico di cui agli articoli 3 e 4, comma 10, del decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15, e le procedure attuate dall'impresa ai fini del rispetto degli standard di rendicontazione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 29 ter dalla direttiva 2013/34/UE, nonché presentare le raccomandazioni o le proposte volte a garantirne l'integrità; c) di controllare l'efficacia dei sistemi di controllo interno della qualità e di gestione del rischio dell'impresa e, se applicabile, della revisione interna, per quanto attiene all'informativa finanziaria e, ove presente, alla rendicontazione individuale o consolidata di sostenibilità, compreso l'utilizzo del formato elettronico di cui agli articoli 3 e 4, comma 10, del decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15, senza violarne l'indipendenza; d) di monitorare la revisione legale del bilancio d'esercizio e del bilancio consolidato e, ove presente, l'attività di attestazione della conformità della rendicontazione individuale o consolidata di</p>	<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...]</p> <p>v) all'articolo 19, il comma 1 è sostituito dal seguente: «1. Negli enti di interesse pubblico il comitato per il controllo interno e la revisione contabile è incaricato: a) di informare l'organo di amministrazione dell'ente sottoposto a revisione dell'esito della revisione legale e, ove applicabile, dell'esito dell'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità e trasmettere a tale organo la relazione aggiuntiva di cui all'articolo 11 del Regolamento europeo, corredata da eventuali osservazioni; b) di monitorare il processo di informativa finanziaria e, ove applicabile, della rendicontazione individuale o consolidata di sostenibilità, compresi l'utilizzo del formato elettronico di cui agli articoli 3 e 4, comma 10, del decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15, e le procedure attuate dall'impresa ai fini del rispetto degli standard di rendicontazione adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 29 ter dalla direttiva 2013/34/UE, nonché presentare le raccomandazioni o le proposte volte a garantirne l'integrità; c) di controllare l'efficacia dei sistemi di controllo interno della qualità e di gestione del rischio dell'impresa e, se applicabile, della revisione interna, per quanto attiene all'informativa finanziaria e, ove presente, alla rendicontazione individuale o consolidata di sostenibilità, compreso l'utilizzo del formato elettronico di cui agli articoli 3 e 4, comma 10, del decreto legislativo adottato in attuazione dell'articolo 13 della legge 21 febbraio 2024, n. 15, senza violarne l'indipendenza; d) [...]</p>

<p>sostenibilità, anche tenendo conto di eventuali risultati e conclusioni dei controlli di qualità svolti dalla Consob a norma dell'articolo 26, paragrafo 6, del Regolamento europeo, ove disponibili;</p> <p>e) di verificare e monitorare l'indipendenza dei revisori legali, dei revisori della sostenibilità o delle società di revisione legale a norma degli articoli 10, 10-bis, 10-ter, 10-quater e 17 del presente decreto e dell'articolo 6 del Regolamento europeo, in particolare per quanto concerne l'adeguatezza della prestazione di servizi diversi dalla revisione all'ente sottoposto a revisione, conformemente all'articolo 5 di tale regolamento;</p> <p>f) di essere responsabile della procedura volta alla selezione dei revisori legali o delle società di revisione legale e raccomandare i revisori legali o le imprese di revisione legale da designare ai sensi dell'articolo 16 del Regolamento europeo.»;</p>	
---	--

4. Collegio sindacale incaricato della revisione legale.

Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale" (Atto del Governo sottoposto a parere n. 160).	Proposta di emendamento
<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...] aa) dopo l'articolo 20 è aggiunto il seguente: «Art. 20-bis (Controllo della qualità sull'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità) 1. I revisori della sostenibilità e le società di revisione che svolgono incarichi di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità sono soggetti a controllo della qualità secondo le specifiche disposizioni del presente articolo. 2. [...]</p>	<p>Art. 9 (Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n.39) [...] aa) dopo l'articolo 20 è aggiunto il seguente: «Art. 20-<i>bis</i> (Controllo della qualità sull'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità) 1. I revisori della sostenibilità, <u>ivi inclusi i componenti del collegio sindacale incaricato della revisione legale e dell'attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità</u> e le società di revisione che svolgono incarichi di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità sono soggetti a controllo della qualità secondo le specifiche disposizioni del presente articolo. 2. [...]</p>

Il contenuto dell'art. 20-*bis* inserito dallo schema di d.lgs. di recepimento della CSRD è mutuato da quello relativo al controllo della qualità della revisione legale di cui all'art. 20 del d.lgs. 39/2010. Non si comprende l'eliminazione dal

primo comma dell'art. 20-bis del riferimento al collegio sindacale incaricato della revisione legale ai sensi del comma 2 dell'art. 2409-bis o dell'art. 2477 del codice stesso.

Inoltre, considerato che, fatta eccezione per gli EIP e gli ESRI, il nostro ordinamento consente al collegio sindacale, al verificarsi delle condizioni previste nell'art. 2409-bis, comma 2, c.c. di esercitare la revisione legale, per motivazioni di semplificazione e contenimento dei costi, si suggerisce che, al ricorrere delle summenzionate condizioni recate dall'art. 2409-bis, comma 2, c.c., e se la società rientra nell'ambito di applicazione del decreto legislativo di recepimento della CSRD, l'organo di controllo possa esercitare **anche** l'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità. In tale ipotesi, ovviamente tutti i sindaci dovranno essere abilitati allo svolgimento degli incarichi di attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità.

Si suggerisce, pertanto, di apportare a Codice civile la seguente modificazione:

All'articolo 2409-bis, codice civile dopo il secondo comma aggiungere il seguente:

“3. Nel caso in cui svolga anche l'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità, il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro abilitati allo svolgimento degli incarichi di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità”.

Tale modifica potrebbe trovare collocazione dopo l'attuale art. 16 dello schema di d.lgs. di recepimento della CSRD.

Infine, con riferimento alle funzioni dell'organo di controllo, si propone di modificare l'art. 10 del d.lgs. di recepimento della CSRD, in quanto le ulteriori precisazioni in ordine all'ambito applicativo dell'obbligo di vigilanza dell'organo di controllo sono già espresse nelle tradizionali prerogative che l'ordinamento riconosce al medesimo (art. 2403 c.c. e art. 149 TUIF) e risultano, pertanto, del tutto ultronee.

Schema di decreto legislativo recante recepimento della Direttiva (UE) 2022/2464, che modifica il Regolamento (UE) n. 537/2014, la Direttiva 2004/109/CE, la Direttiva 2006/43/CE e la Direttiva 2013/34/UE per quanto riguarda la rendicontazione societaria di sostenibilità, e per l'adeguamento della normativa nazionale” (Atto del Governo sottoposto a parere n. 160).	Proposta di emendamento
Art. 10 (Responsabilità e sanzioni) 1. La responsabilità di garantire che le informazioni richieste dagli articoli 3, 4, 5 e 7 siano fornite in conformità a quanto previsto dal presente decreto compete agli amministratori delle società tenute agli obblighi ivi previsti. Nell'adempimento dei loro obblighi costoro agiscono secondo criteri di professionalità e diligenza. L'organo di controllo, nell'ambito dello svolgimento delle	Art. 10 (Responsabilità e sanzioni) 1. La responsabilità di garantire che le informazioni richieste dagli articoli 3, 4, 5 e 7 siano fornite in conformità a quanto previsto dal presente decreto compete agli amministratori delle società tenute agli obblighi ivi previsti. Nell'adempimento dei loro obblighi costoro agiscono secondo criteri di professionalità e diligenza. L'organo di controllo, nell'ambito dello svolgimento delle

<p>funzioni a esso attribuite dall'ordinamento, vigila sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel presente decreto e ne riferisce nella relazione annuale all'assemblea.</p> <p>2. [...]</p>	<p>funzioni a esso attribuite dall'ordinamento, vigila <u>sull'adeguatezza del processo di predisposizione della rendicontazione di sostenibilità</u> sull'osservanza delle disposizioni stabilite nel presente decreto e ne riferisce nella relazione annuale all'assemblea.</p> <p>[...]</p>
--	---