

Documento di ricerca n. 184

La società di revisione e i c.d. *Forensic services*

Il presente documento si propone l'obiettivo di fornire alle società di revisione alcune linee guida in merito agli incarichi c.d. "*Forensic*".

Si precisa che i servizi c.d. "*Forensic*" (di seguito, i "*Servizi Forensic*") sono classificati nella letteratura professionale con differenti denominazioni, quali ad esempio "*litigation services*", "*forensic accounting*", "*computer forensics*", "*fraud investigation services*", "*financial expert services*". La trattazione di alcuni Servizi Forensic rientra nelle sezioni "*litigation support services*" e/o "*legal services*" del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'*International Federation of Accountants*.

Luglio 2014

LA SOCIETÀ DI REVISIONE E I C.D. *FORENSIC SERVICES*

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente documento si propone l'obiettivo di fornire alle società di revisione alcune linee guida in merito agli incarichi c.d. "*Forensic*"¹.

Giova anzitutto precisare che i servizi c.d. "*Forensic*" (di seguito, i "*Servizi Forensic*") sono classificati nella letteratura professionale con differenti denominazioni, quali ad esempio "*litigation services*", "*forensic accounting*", "*computer forensics*", "*fraud investigation services*", "*financial expert services*". La trattazione di alcuni Servizi *Forensic* rientra nelle sezioni "*litigation support services*" e/o "*legal services*" del *Code of Ethics for Professional Accountants* emanato dall'*International Federation of Accountants*².

Nel successivo paragrafo 2 saranno delineate la natura e le finalità dei Servizi *Forensic*, nonché le specifiche competenze professionali richieste per l'espletamento di tali servizi.

Si procederà poi ad una breve panoramica dei principali servizi che devono intendersi ricompresi nella tipologia in esame (cfr. par. 3-4) e alla disamina di alcuni profili relativi alle modalità di esecuzione dell'incarico (cfr. par. 5).

Sulla scorta di tale preliminare inquadramento, ci si soffermerà sui profili di terzietà e imparzialità del soggetto incaricato di svolgere un Servizio *Forensic* (cfr. par. 6). Ciò, con particolare riferimento alle attività richieste nell'ambito di un contenzioso (CTU e CTP – cfr. par. 6.2 e 6.3) e in ambito contrattuale con funzione di terzo arbitratore (cfr. par. 6.4), in ragione del più elevato rischio di compromissione dell'indipendenza che caratterizza tali incarichi *forensic* e della mirata e specifica attenzione posta dal legislatore in materia.

¹ Si segnala che, nella prassi frequentemente adottata nell'ambito dei *Network* di appartenenza delle società di revisione, i servizi c.d. *Forensic* possono essere resi anche da entità diverse dalla società di revisione, specializzate nello svolgimento di tali attività professionali.

² Per completezza, si richiama altresì la più articolata definizione di Servizi *Forensic* fornita, a livello statunitense, dall'AICPA, secondo cui: "*The American Institute of CPAs launched the Certified in Financial Forensic Credential in June of 2008. The AICPA's CFF Credential combines specialized forensic accounting knowledge and skills with a CPA's experience, expertise and objectivity. The CFF Credential holder applies this combined expertise to a variety of service areas, including: bankruptcy and insolvency; computer forensics; economic damages; family law; fraud prevention, detection and response; litigation support; stakeholder disputes and valuations.*

The key differentiation of forensic accounting services is the potential for the work product to end up in some type of legal or administrative venue, a court of law for example. As a result, the CFF Credential holder must conduct his or her work in a manner that will withstand the type of scrutiny encountered in a courtroom, boardroom or other legal or administrative venue.

The CFF credentialing program is built around the following content areas that encompass professional responsibilities and practice management; fundamental forensic knowledge; and specialized forensic knowledge".

A tale riguardo, in primo luogo, sarà delineato il quadro della normativa primaria dettata dal codice civile e dal codice penale e dalla disciplina processualistica civile e penale.

In secondo luogo, si procederà ad analizzare la disciplina del settore della revisione legale, al fine di verificare eventuali criticità o potenziali limiti all'assunzione e/o svolgimento di incarichi di CTU, CTP e Arbitratore da parte di una società di revisione (o di un soggetto appartenente alla medesima rete) con riferimento all'insorgere di eventuali minacce all'indipendenza di quest'ultima.

Al paragrafo 6.5 saranno svolti poi alcuni brevi cenni ai principali parametri di riferimento per la disamina dei profili di terzietà del consulente incaricato di svolgere un Servizio *Forensic* in un contesto di pre-contenzioso.

A seguire, il presente documento si soffermerà sulla disamina di alcuni aspetti inerenti al rispetto della normativa in materia di controlli a distanza e protezione dei dati personali, che possono assumere rilievo nello svolgimento di Servizi *Forensic* (cfr. par. 7).

Infine, verranno indicate talune linee guida funzionali all'individuazione dei principali adempimenti in materia di normativa antiriciclaggio cui è tenuta la società di revisione nello svolgimento dei Servizi *Forensic* (cfr. par. 8).

2. LA NATURA E LE FINALITÀ DEI SERVIZI *FORENSIC* E LE SPECIFICHE COMPETENZE PROFESSIONALI RICHIESTE PER L'ESPLETAMENTO DI TALI SERVIZI

La principale caratteristica comune ai servizi appartenenti alla categoria c.d. *Forensic* è, in linea di principio, l'esistenza, alla base del conferimento dell'incarico, (i) di un procedimento giudiziale civile, penale o amministrativo che coinvolge – come parte attiva o passiva del procedimento – il soggetto conferente l'incarico *Forensic*, ovvero (ii) di uno stato pre-contenzioso, nell'ambito del quale il professionista *Forensic* è chiamato a raccogliere, in via preliminare, elementi informativi a supporto delle decisioni del committente³.

In particolare, i Servizi *Forensic* sono richiesti:

- in fase di contenzioso (giudiziale o arbitrale), con l'attribuzione al soggetto incaricato del Servizio *Forensic* dello specifico ruolo di Consulente Tecnico d'Ufficio, Consulente Tecnico di Parte o Perito (cfr. anche par. 3.1, 6.2, 6.3);
- in ambito contrattuale, laddove il soggetto incaricato assuma la veste di arbitratore ex art. 1349 cod. civ. cui sia stata rimessa la determinazione di specifici elementi contrattuali (cfr. anche par. 3.2, 6.4);
- in fase di pre-contenzioso, con finalità di supporto informativo alle decisioni che competono al committente circa l'opportunità di intraprendere eventuali iniziative di carattere legale, ovvero nell'ambito di eventuali contestazioni avanzate nei suoi riguardi da parte di Autorità o di soggetti privati (cfr. anche par. 3.3 e 6.5).

³ In effetti, secondo l'ICAEW "For an assignment to qualify as a 'forensic accounting' assignment for ICAEW accreditation purposes, the intention at its outset must have been to produce evidence that would be actually or potentially used in a dispute resolution process. Examples include: litigation, arbitration, mediation, expert determination. The following types of assignment would not be included: audit (including assurance audit and internal audit); corporate finance work (including acquisition due diligence); regular insolvency procedures.

Nei differenti contesti sopra richiamati, i servizi in esame possono avere ad oggetto le seguenti principali attività:

- ricostruzione di eventi, comportamenti od operazioni aziendali potenzialmente anomali, irregolari o fraudolenti;
- quantificazione dei relativi effetti patrimoniali, finanziari ed economici;
- identificazione di malfunzionamenti, violazioni o *gap* nei sistemi di controllo interno⁴ alla base di anomalie, irregolarità o frodi.

Occorre considerare che i servizi in esame possono, in linea di principio, coinvolgere interessi economici, giuridici e reputazionali significativi. Conseguentemente, l'assunzione e lo svolgimento di tali incarichi presuppongono una consolidata e specifica esperienza professionale, elevate competenze di settore e l'utilizzo di metodologie di lavoro appropriate, unitamente ad un approccio improntato ad un elevato scetticismo professionale in tutte le fasi dell'incarico.

Tali competenze possono dipendere sia dalle peculiarità del "contesto" in cui si colloca l'attività *Forensic*, sia dall'elevata specializzazione che può caratterizzare lo specifico "oggetto" dell'incarico⁵.

Al riguardo, si riportano qui di seguito le competenze c.d. di "contesto", che attengono alla conoscenza ed esperienza delle metodologie e tecniche *Forensic*, sulla base dei migliori *standard* indicati dalla letteratura, dottrina e *best practice* in materia⁶:

- schemi e tecniche di ricostruzione contabile e finanziaria di accadimenti fraudolenti complessi (strutture "off-shore", triangolazioni commerciali, accordi fiduciari, operazioni "back to back", interposizioni/intermediazioni fittizie, stratificazione o frazionamenti di operazioni, etc.);
- stime dei danni da violazioni di diritti di proprietà intellettuale, da "business interruption", da danno emergente, da lucro cessante, etc.;
- gestione di database e di *software* investigativi;
- raccolta di evidenze verbali (tecniche avanzate di "interviews skills") e gestione delle relative verbalizzazioni;
- gestione della c.d. "chain of custody" e di "document management";

⁴ In tale contesto, l'incarico *Forensic* può sovente riguardare l'attività di "gap analysis" nell'ambito dell'implementazione delle procedure di controllo interno.

⁵ Nel *Survey* dell'AICPA "Characteristics and Skills of the Forensic Accountant" si legge che: "(...) Being an effective accountant does not necessarily translate into being an effective forensic accountant. Being an effective forensic accountant requires the professional to possess a broad spectrum of skills and knowledge. (...) The AICPA has recognized forensic accounting services to generally involve:

- The application of specialized knowledge and investigative skills possessed by CPAs
- Collecting, analyzing and evaluating evidential matter
- Interpreting and communicating findings in the courtroom, boardroom or other legal/administrative venue (Durkin and Ueltzen, 2009)".

⁶ Si richiamano le indicazioni dell'ICAEW in tema di "Examination of Experience for Forensic Accountant Accreditation", secondo cui: "You will be asked to complete requirements 1-8 in the Examination of Experience when applying for the Forensic Accountant Accreditation. (...). The areas you will need to show experience in are:

- Accounting expertise
- Forensic technique A - evidence
- Forensic technique B - interviewing and negotiation
- Forensic technique C - general application
- Understanding of law/regulation
- Commercial knowledge
- Management skills
- Written communications skills".

- “*digital evidence recovery*” e “*digital evidence analysis*”;
- redazione di relazioni di consulenze tecniche (“*report writing*”);
- rapporti con l’Autorità Giudiziaria nell’ambito di incarichi da quest’ultima conferiti.

Oltre alle competenze sopra descritte, nello svolgimento di un Servizio *Forensic* possono essere richieste anche ulteriori competenze, cd. di “oggetto”, inerenti alla specifica materia sottoposta a verifica o analisi (cd. “*subject matter*”), che può essere caratterizzata da un’elevata complessità tecnica. In tale contesto, il soggetto incaricato del Servizio *Forensic* dovrà avvalersi di un supporto tecnico specialistico qualificabile quale “*subject matter specialist*”⁷. Ciò avviene, ad esempio, per incarichi in materia di:

- valutazione di prodotti derivati finanziari, per i quali potrebbero essere necessarie competenze di tipo statistico/matematico, al fine di svolgere o controllare la valutazione del “*fair market value*” dei prodotti derivati finanziari;
- “*claim*” industriali, per i quali potrebbero essere necessarie competenze in materia di *project management*, progettazione e costruzione (edile, meccanica, etc.), per calcolare o controllare lo stato di avanzamento o il costo di progettazione e/o di costruzione di un’opera;
- bilanci d’esercizio e bilanci consolidati, per i quali potrebbero essere necessarie competenze in materia di principi contabili nazionali e internazionali, per valutare la corretta applicazione di un principio contabile in una operazione complessa;
- controllo interno e *corporate governance*, per i quali potrebbero essere necessarie competenze in materia regolamentare e legale, per verificare l’esistenza di eventuali violazioni di legge.

3. I PRINCIPALI SERVIZI *FORENSIC*

3.1 I Servizi *Forensic* in fase di contenzioso: le Consulenze Tecniche

3.1.1 La Consulenza Tecnica d’Ufficio

Il Consulente Tecnico d’Ufficio (CTU) è un ausiliario del quale il giudice si avvale, in ambito sia civile, sia penale, quando siano richieste nell’ambito del procedimento particolari cognizioni tecniche e non giuridiche⁸.

Più ampie considerazioni sulle caratteristiche di tale tipologia di incarico e, in particolare, sugli stringenti requisiti di terzietà ed indipendenza che la normativa applicabile richiede in capo al CTU, sia in ambito civile, sia in sede penale, verranno svolte al successivo paragrafo 6.2.

⁷ Sul punto, giova ricordare che, nei sistemi anglosassone e statunitense, l’ICAEW e l’AICPA hanno implementato appositi programmi di formazione professionale e forme di accreditamento e/o certificazione professionale, a supporto del costante aggiornamento di tali competenze di settore.

⁸ La figura del CTU nel procedimento civile è regolata in due distinte parti del c.p.c., e segnatamente:
- nel libro I (disposizioni generali), titolo I (degli organi giudiziari), capo III (del consulente tecnico, del custode e degli altri ausiliari del giudice), agli artt. 61-64, cui simmetricamente corrispondono gli artt. 13-23 delle disposizioni di attuazione;
- nel libro II (del processo di cognizione), titolo I (del procedimento davanti al tribunale), capo II (dell’istruzione della causa), sezione III (dell’istruzione probatoria), § 1, agli artt. 191-201, cui corrispondono gli artt. 89-92 delle disposizioni di attuazione.

Nell’ambito del procedimento penale (nel quale il CTU assume la denominazione di perito), il quadro normativo di riferimento è disciplinato:

- nel libro III (prove), titolo II (mezzi di prova), capo VI (perizia), agli artt. 220-233. In particolare, gli artt. 220 e 221 c.p.p. prevedono la nomina del perito da parte del giudice, per lo svolgimento di indagini o l’acquisizione di dati e valutazioni che “*richiedano specifiche competenze tecniche, scientifiche o artistiche*”.

3.1.2 La Consulenza Tecnica di Parte

Il Consulente Tecnico di Parte (CTP) può definirsi come l'ausiliario tecnico della parte e del suo difensore. Il suo compito è quello di fornire alla parte nozioni tecniche che possono essere d'aiuto nella trattazione della controversia, rappresentando la parte durante le indagini tecniche. La figura del CTP è presente sia nell'ambito del procedimento civile (artt. 87 e 201 c.p.c.), sia nell'ambito del procedimento penale (artt. 230, 233 e 359 c.p.p.)⁹.

Anche con riferimento al ruolo di Consulente Tecnico di Parte, si rinvia alle più ampie considerazioni riportate al successivo paragrafo 6.3 in ordine ai profili di imparzialità ed indipendenza del soggetto incaricato.

3.1.3 La casistica delle Consulenze Tecniche d'Ufficio e di Parte in ambito Forensic

La casistica delle Consulenze Tecniche (CTU e CTP) richieste in ambito *Forensic* ha principalmente ad oggetto trattamenti contabili, stime di danni, valutazioni di azienda, rispetto di norme e regolamenti, di clausole contrattuali (ad esempio in materia di modalità calcolo di *royalties*), adeguatezza di sistemi di prevenzione e controllo interno (ad esempio, in relazione all'implementazione dei modelli adottati dalle società in ottemperanza agli obblighi disposti dal Decreto Legislativo n. 231/2001), nonché, più in generale, controversie di natura contrattuale, amministrativo, fiscale, anche a carattere penale, assicurativa, nonché in materia di proprietà intellettuale e *antitrust* ¹⁰.

3.2 I Servizi *Forensic* svolti in ambito contrattuale con funzione di arbitratore ex art. 1349 cod. civ.

Si tratta di incarichi professionali di contenuto tecnico che vengono conferiti su base congiunta dalle parti di un contratto in base alla disciplina generale rinvenibile nell'art. 1349 cod. civ..¹¹

⁹ Nell'ambito del procedimento civile, tale figura si inserisce nel processo per tutelare maggiormente la parte che lo ha nominato, avvicinandosi così alla figura del difensore, ma caratterizzandosi per l'apporto squisitamente tecnico sulle operazioni svolte. Secondo la dottrina dominante, la consulenza tecnica di parte possiede valore probatorio di mera allegazione difensiva, liberamente valutabile dal giudice. Nell'ambito del procedimento penale, occorre distinguere tra consulenza tecnica disposta in caso di perizia e consulenza tecnica disposta fuori dal caso di perizia, a seconda che l'attività dei consulenti tecnici si inserisca in un procedimento all'interno del quale il giudice abbia o meno ordinato l'espletamento di una perizia.

¹⁰ Dato l'ampio spettro di contenuti, tale Servizio *Forensic* può includere, a titolo esemplificativo:

- analisi delle proiezioni di vendite e costi previsti per valutare il profitto potenziale di un contratto contestato;
- valutazione del *business* soggetto a disputa nell'ambito di un contratto di vendita (ad esempio, nell'ambito dell'esecuzione di clausole contrattuali che prevedono meccanismi di conguaglio o aggiustamento del prezzo, *earn-out*, meccanismi di indennizzo in relazione a dichiarazioni e garanzie contrattuali);
- analisi degli effetti economici di fattori esterni (ad esempio recessione e fluttuazione nei tassi di cambio) sulle perdite di profitto collegate alla interruzione di un contratto;
- definizione della rilevanza del prodotto e della sua diffusione geografica in casi di violazione della concorrenza e in casi di concentrazione;
- analisi e descrizione dei prezzi e delle quote di mercato, sotto il profilo della disciplina antitrust;
- verifiche contabili in relazione alla determinazione del valore dei sinistri da liquidare (danno emergente);
- analisi economico-finanziarie volte a determinare il lucro cessante (analisi dei risultati effettivi e confronto con quelli attesi e storici al fine di identificare limitazioni di capacità, schemi ciclici e andamenti finanziari e quantificare correttamente il danno subito).

¹¹ Ai sensi dell'art. 1349 cod. civ. “[s]e la determinazione della prestazione dedotta in contratto è deferita a un terzo e non risulta che le parti vollero rimettersi al suo mero arbitrio, il terzo deve procedere con equo apprezzamento. Se manca la determinazione del terzo o se questa è manifestamente iniqua o erronea, la determinazione è fatta dal giudice. La determinazione rimessa al mero arbitrio del terzo non si può impugnare se non provando la sua mala fede. Se manca la determinazione del terzo e le parti non si accordano per sostituirlo, il contratto è nullo. Nel determinare la prestazione il terzo deve tener conto anche delle condizioni generali della produzione a cui il contratto eventualmente abbia riferimento”.

La rimessione ad un terzo della determinazione di elementi contrattuali è contemplata altresì agli artt. 630, 631, 632, 664, 665, 706, 733, 708, 1286, 1287, 1473, 1474, 1561, 2264, 2603 cod. civ..

Secondo l'orientamento della dottrina, la determinazione del terzo è qualificabile come rimessa al suo equo apprezzamento quando è vincolata a criteri tecnici di comune accettazione (cfr. E. GABRIELLI, *Il contenuto e l'oggetto*, in *I contratti in generale*, I, Torino, 2006, pag. 857).¹² Si tratta, dunque, di un giudizio di carattere tecnico, esulando dalla decisione dell'arbitratore ogni profilo di discrezionalità.

Per converso, il mero arbitrio viene definito dalla dottrina come la determinazione resa secondo il criterio individuale e soggettivo dell'arbitratore (cfr. F. GAZZONI, *Manuale di diritto privato*, Napoli, 2009, pag. 878).¹³

Si vedano le più diffuse considerazioni di cui al successivo paragrafo 6.4 in relazione ai parametri di terzietà dell'arbitratore richiesti sulla base del quadro normativo di riferimento.

Con riferimento alla casistica, le materie oggetto degli incarichi in esame sono principalmente relative a poste contabili od extracontabili di situazioni patrimoniali di riferimento, ai fini del calcolo di conguagli nell'ambito di cessioni di partecipazioni sociali, cessioni di azienda o rami di azienda.

3.3 Incarichi di consulenza in fase di pre-contenzioso

I servizi in esame hanno carattere di c.d. "indagini conoscitive interne" a favore del committente.

Si tratta, in effetti, di incarichi di consulenza conferiti in una fase preliminare all'avvio di possibili iniziative legali, aventi ad oggetto la ricostruzione di eventi o la raccolta e analisi di elementi di supporto informativo a favore di organi societari, funzioni aziendali (ad es. direzione legale, *internal audit*) o organi di procedure concorsuali.

L'oggetto, gli scopi, obiettivi e limiti di tali incarichi sono rimessi alla determinazione del soggetto conferente l'incarico.

Come anticipato al precedente paragrafo 2, tale attività è svolta al fine di fornire supporto di carattere tecnico alle decisioni di esclusiva competenza del committente circa l'opportunità di intraprendere iniziative di carattere legale ovvero di sviluppare le proprie difese in punto tecnico nell'ambito di eventuali contestazioni sollevate da terzi.

¹² Con riferimento al terzo Arbitratore chiamato ad esprimersi secondo equo apprezzamento, la dottrina ha delineato la figura dell'uomo medio, serio e ponderato, che deve orientare la propria decisione tenendo presenti norme di equità, norme tecniche e norme legali (cfr. G. SCHIZZEROTTO, *Arbitrato irrituale e arbitraggio*, Milano, 1963, pag. 57; C. ZUDDAS, *L'arbitraggio*, Napoli, 1992, pag. 115). Di conseguenza, la sua determinazione pare dover essere oggettiva, vincolata e controllabile.

¹³ Secondo l'orientamento più rigoroso, il mero arbitrio non può in ogni caso essere inteso alla stregua del puro "capriccio" del terzo (cfr. G. SCHIZZEROTTO, *op. cit.*, pagg. 58-59). Tale orientamento sottolinea, infatti, che l'art. 1349 cod. civ. mira a garantire, in ogni caso, che la valutazione del terzo sia ispirata a criteri di ragionevolezza; diversamente, una valutazione del tutto irrazionale rischierebbe di stravolgere i programmi perseguiti dalle parti. Secondo tale impostazione, laddove le parti si rimettano al mero arbitrio, si affidano interamente al terzo, fermo restando il limite della mala fede, in ragione della fiducia che hanno concordemente riposto nella sua onestà e rettitudine.

4. L'OGGETTO DEI SERVIZI *FORENSIC* NEI POSSIBILI DIFFERENTI CONTESTI DI RIFERIMENTO

4.1 Fraud Investigation

L'incarico *Forensic* può avere ad oggetto la ricostruzione di eventi in relazione a presunte o accertate violazioni di legge, regolamenti, codici aziendali di comportamento, procedure di controllo interno, ecc..

L'incarico può includere la raccolta e analisi di evidenze di natura contabile ed extracontabile, in forma documentale, digitale o verbale.

Nello svolgimento dell'incarico sono sovente impiegate metodologie e tecniche avanzate di ricerca delle evidenze, supportate da data-base e da *software* investigativi, nonché test di ipotesi, valutazioni di scenari, al fine di stabilire collegamenti tra dati, comportamenti e "soggetti attori".¹⁴

4.2 Forensic Technology Services

I servizi in esame sono principalmente prestati a supporto dei sopra richiamati servizi di *Fraud Investigation*, pur trattandosi, in ogni caso, di autonomi servizi di consulenza. Essi possono essere suddivisi in due categorie principali:

- *Data imaging, recovery and analysis*, con l'obiettivo di reperire, accedere ed analizzare dati in formato elettronico, preservandone l'integrità e il valore probatorio nel rispetto della normativa applicabile.¹⁵
- *Data analysis and reconciliation*, con l'obiettivo di esaminare o ricalcolare rilevanti quantità di dati aziendali, con metodologie idonee a garantire l'integrità, la completezza e l'accuratezza del processo di rielaborazione dei dati.¹⁶

¹⁴ Tale tipologia di Servizi *Forensic* si inserisce, principalmente, nell'ambito di indagini interne volte a verificare la sussistenza di ipotesi di:

- appropriazione indebita di *asset* aziendali;
- corruzione o violazione delle procedure di vendita o di acquisto;
- violazioni in materia di anti-riciclaggio, *antitrust* e *market abuse*;
- *related party transactions* e operazioni in conflitto di interesse;
- violazioni della sicurezza informatica.

¹⁵ Tali servizi includono:

- *disk imaging*, recupero di dati esistenti e/o cancellati dagli *hard disk* e acquisizione delle basi dati per analisi successive o come evidenza di determinati eventi;
- recupero, digitalizzazione e catalogazione della documentazione mantenuta nei diversi formati;
- creazione di *Electronic Data Room* mediante acquisizione di dati da formato elettronico e/o cartaceo tramite scansioni e predisposizione di ambienti di ricerca indicizzati dotati di interfaccia *user-friendly*;
- acquisizione e analisi automatica di e-mail e allegati di posta elettronica sulla base di predefiniti eventi e/o schemi.

¹⁶ I servizi includono:

- svolgimento di specifiche procedure antifrode;
- analisi delle transazioni aziendali critiche evidenziando eccezioni, duplicazioni e/o specifici aspetti transazionali;
- recupero di dati contabili, capacità di renderli disponibili in formati omogenei e analisi sulla base di predefiniti eventi e/o schemi;
- sviluppo di strategie per la normalizzazione delle base dati aziendali per garantire la completezza e l'accuratezza dei dati utilizzati;
- supporto all'esecuzione di ricerche strutturate e complesse e redazione della relativa reportistica consultabile in formato elettronico.

- *Evidence and Discovery*, con l'obiettivo di fornire accesso a documenti e materiale in formato digitale e cartaceo per ricerche ed indagini, attraverso l'organizzazione delle informazioni in *repository* ricercabili con l'utilizzo di *tool* innovativi.
- *Document Management*, con l'obiettivo di supportare il committente nell'organizzazione di archivi documentali relativi a pratiche legali ed investigazioni, tramite strumenti informatici idonei alla ricerca, all'interrogazione ed alla tracciabilità delle informazioni.

4.3 Verifiche su terze parti (cd. "Business & corporate intelligence")

I Servizi *Forensic* in oggetto sono svolti a supporto dei servizi di *Fraud Investigation*, pur trattandosi, in ogni caso, di autonomi servizi di consulenza. Tali servizi consistono in:

- valutazione del rischio delle terze parti (clienti, fornitori, agenti, consulenti, etc.);
- reperimento e analisi di informazioni societarie e contabili da fonti pubbliche accreditate, riguardanti cespiti patrimoniali, persone fisiche e persone giuridiche;
- ricerche in *database* pubblici accreditati circa sanzioni, *bad press*, coinvolgimento in procedimenti civili o penali.

4.4 Insolvency services

Si tratta di servizi di consulenza, resi nell'ambito di procedure concorsuali, su incarico degli organi della relativa procedura, in materia di:

- accertamento dello stato d'insolvenza;¹⁷
- cessione di attività o, in alternativa, ristrutturazione di passività e formazione dello stato passivo;¹⁸
- assistenza ai consulenti legali della procedura per la predisposizione della documentazione da produrre in giudizio;¹⁹
- relazioni tecniche su materie contabili e finanziarie per le Autorità di Vigilanza e giudiziarie.

¹⁷ Tali Servizi *Forensic* vengono posti in essere tramite:

- esame e riepilogo della documentazione disponibile inerente le operazioni di natura economica e contabile;
- ricostruzione dell'indebitamento finanziario e della posizione finanziaria netta;
- individuazione, ricostruzione ed analisi delle relazioni con terze parti ed entità correlate;
- identificazione, ricostruzione ed analisi di eventuali falsificazioni delle informazioni contabili e di bilancio, di ipotesi di distrazioni e/o di operazioni anomale;
- supporto nell'accertamento dello stato d'insolvenza ai fini dell' loro ammissione alla procedura di amministrazione straordinaria;
- esame delle cause d'insolvenza, anche ai fini della individuazione delle eventuali responsabilità e supporto alla predisposizione di eventuali rapporti o relazioni.

¹⁸ Tali Servizi *Forensic* vengono posti in essere tramite:

- assistenza nella determinazione dello stato analitico ed estimativo delle attività e dell'elenco dei creditori;
- assistenza nella valutazione delle richieste di insinuazione al fine di determinare lo stato passivo;
- assistenza nella preparazione delle procedure di insinuazione al passivo nei confronti di società terze.

¹⁹ Tali Servizi *Forensic* vengono posti in essere, in particolare, nell'ambito di:

- azioni risarcitorie: ricostruzione documentale e finanziaria delle operazioni anomale;
- identificazione di ruoli e responsabilità dei soggetti coinvolti, analisi finanziarie per la quantificazione del danno a supporto delle richieste di risarcimento;
- azioni revocatorie e di inefficacia: assistenza nella individuazione dei possibili elementi di conoscibilità dello stato di insolvenza ("elemento soggettivo") e quantificazione degli importi potenzialmente revocabili ("elemento oggettivo").

4.5 Servizi di Fraud Risk Management e Corporate Compliance

Tali servizi di consulenza organizzativa sono svolti nell'ambito di processi aziendali intesi ad identificare e valutare rischi di frode di qualsivoglia natura (*procurement fraud, cybercrime, financial fraud, counterfeiting, etc.*), nonché nell'ambito del conseguente processo di implementazione di modelli di controllo intesi a prevenire o mitigare i rischi identificati.

Questi servizi sono svolti anche in ottemperanza ad obblighi di legge che prevedono l'implementazione aziendale di modelli di controllo atti a prevenire o mitigare i rischi di reato specifici.²⁰

4.6 Intellectual Property Services

I servizi in esame hanno ad oggetto verifiche e controlli sulla corretta applicazione del contratto da parte di licenziatari o sub-licenziatari o altri soggetti cui è concesso l'uso di diritti di proprietà intellettuale, in base ad "*audit clause*" (clausole contrattuali che autorizzano il licenziante ad effettuare verifiche direttamente presso il licenziatario), previste nei relativi contratti di licenza, sub-licenza, distribuzione, produzione, etc..²¹

5. ALCUNI PROFILI DI SVOLGIMENTO DEI SERVIZI FORENSIC

La società di revisione chiamata a svolgere uno dei Servizi *Forensic* sopra individuati deve, in via preliminare, acquisire un'adeguata comprensione del "contesto" *Forensic*, della strategia, degli obiettivi, dei punti di forza e di debolezza del committente e delle controparti. Successivamente, prima di intraprendere il lavoro, occorrerà predisporre un'apposita lettera di incarico che definisca, tra l'altro, le procedure di esecuzione concordate con il committente, tra le quali si ricordano, a titolo esemplificativo:

- definizione di un modello concettuale ed operativo di riferimento, da applicare alle evidenze e alle risultanze del lavoro;
- acquisizione e analisi critica di evidenze documentali, di carattere societario, commerciale, contrattuale, organizzativo, amministrativo-contabile, etc.;
- acquisizione e analisi critica di evidenze verbali tramite la pianificazione e lo svolgimento di interviste strutturate, la verbalizzazione e la convalida dei relativi verbali;
- acquisizione e analisi critica di evidenze digitali tramite attività di *Forensic Technology Services* (ad es., ricostruzione di archivi, ricerca per parole chiave e analisi informatica di altre evidenze digitali);
- acquisizione e analisi critica di evidenze pubbliche, c.d. fonti aperte, tramite attività di *corporate & business intelligence*, svolta in proprio o delegata ad esperti o *provider*;
- svolgimento di singole procedure e/o test di controllo documentale, contabile o amministrativo in genere;
- analisi massiva di archivi informatici e dati attraverso l'utilizzo di *forensic software*;
- richiesta e ottenimento di specifiche attestazioni scritte dal committente o da terzi.

²⁰ Basti al riguardo ricordare:
- *Foreign Corrupt Practices Act* (FCPA);
- *UK Bribery Act*;
- Decreto Legislativo 231/01 in materia di responsabilità degli enti;
- Decreto Legislativo 231/07 in materia di anti-riciclaggio.

²¹ Nella casistica tali servizi sono richiesti principalmente nei seguenti ipotesi:
• contraffazione o violazione dei diritti territoriali o delle quote di produzione;
• *licensing*;
• *Software licence compliance*.

In linea di principio e fatti salvi casi e accordi specifici con il committente, la lettera di incarico, secondo il contesto e la natura del Servizio *Forensic*, deve altresì precisare che, nell'espletamento di tali servizi:

- non sono normalmente svolti controlli di completezza, accuratezza e autenticità sulla documentazione e sulle informazioni esaminate, se non nei limiti di un esame complessivo di ragionevolezza e coerenza;
- saranno svolte unicamente le procedure richieste dal committente, fornendo un'elencazione più esaustiva possibile di dette procedure;
- le procedure richieste saranno poste in essere sulla base delle informazioni disponibili sino alla data di emissione del *report* conclusivo;
- le procedure di verifica svolte su dati contabili o di bilancio non costituiscono una revisione contabile completa o limitata e, pertanto, non può venire espresso alcun giudizio professionale sui dati forniti dal committente;
- non è prevista l'espressione di un giudizio di conformità rispetto a leggi o regolamenti, codici, etc., salvo che dette leggi, regolamenti o codici non siano espressamente e dettagliatamente indicati nella lettera di incarico;
- non è prevista l'espressione di pareri o conclusioni di natura giuridica;
- le risultanze del Servizio *Forensic* sono esclusivamente finalizzate a fornire al committente informazioni ritenute utili per le sue autonome determinazioni e conclusioni. Il soggetto che svolge il Servizio *Forensic* deve pertanto ritenersi estraneo rispetto a qualsiasi determinazione, conclusione e/o esito cui sia autonomamente giunto il committente;
- non esiste alcun obbligo da parte del soggetto incaricato di aggiornare il contenuto del *report* conclusivo del suo lavoro, per tener conto di accadimenti e operazioni aziendali successive alla data di emissione di tale *report*.

La lettera di incarico deve altresì includere il riferimento ad eventuali ulteriori limitazioni o esclusioni, in ragione della specifica natura o dell'oggetto del servizio richiesto (ad esempio, di natura tecnico-produttiva, tecnologica, riguardante il *fair value*, etc.).

Al completamento del lavoro, le risultanze dell'attività svolta sono riportate sotto forma di *report* conclusivo, relazioni o presentazioni scritte. Al riguardo, si rammenta che, ferme restando le caratteristiche e peculiarità dell'attività di Consulente Tecnico d'Ufficio e Consulente Tecnico di Parte con la relativa specifica disciplina di legge, le risultanze del Servizio *Forensic* svolto possono essere utilizzate solo per le finalità specifiche dell'incarico e sono, in linea di principio, destinate ad esclusivo uso interno del committente, fermo restando che quest'ultimo potrà mettere il *report* conclusivo a disposizione dei consulenti legali dallo stesso incaricati. Sul punto, la lettera di incarico potrebbe utilmente contemplare una clausola del seguente tenore:

“In nessun caso il committente potrà divulgare, menzionare o utilizzare le risultanze dell'attività svolta e/o il report conclusivo di tale attività, in qualunque forma, sia verbale sia per iscritto, in tutto o in parte, senza la previa ed espressa autorizzazione scritta del soggetto incaricato del Servizio Forensic.

Resta inteso che il committente potrà mettere il report conclusivo a disposizione dei consulenti legali dallo stesso eventualmente incaricati, dandone tempestiva informazione al soggetto incaricato del Servizio Forensic che lo ha redatto e previo impegno dei consulenti legali, comunicato per iscritto al committente ed al soggetto incaricato del Servizio Forensic, a non divulgare, menzionare o utilizzare le risultanze dell'attività svolta e/o il report conclusivo di tale attività, in qualunque forma, sia verbale sia per iscritto, in tutto o in parte, senza la previa ed espressa autorizzazione scritta del soggetto incaricato del Servizio Forensic”.

Inoltre, sempre ferma restando la specifica disciplina di legge dettata in relazione all'incarico di CTU, è utile che la lettera di incarico preveda, anche con riferimento alla gestione dell'incarico in relazione ai profili di terzietà e indipendenza di cui al successivo paragrafo 6, una clausola del seguente tenore:

“Laddove, nel corso dello svolgimento dell'incarico, emergano circostanze idonee a determinare una minaccia alla terzietà e indipendenza del soggetto incaricato del Servizio Forensic in relazione (i) allo svolgimento del Servizio Forensic ovvero (ii) allo svolgimento di altro incarico ai sensi della disciplina del settore della revisione legale, qualora non sia possibile, nel rispetto della normativa applicabile, individuare idonee misure di salvaguardia volte a mitigare o superare gli effetti di tale minaccia, (...) potrà recedere dal presente incarico, con preavviso scritto di almeno 30 giorni al committente, senza oneri di sorta a carico di (...) o di altre entità del network (...), fermo restando il diritto al pagamento dei corrispettivi per le attività svolte sino al momento della cessazione dell'incarico”.

6. PROFILI DI TERZIETÀ E IMPARZIALITÀ DEL SOGGETTO INCARICATO DI UN SERVIZIO FORENSIC

6.1 Premessa

Nel presente paragrafo 6, ci si soffermerà sui profili di terzietà e imparzialità del soggetto cui sia richiesto di svolgere un Servizio *Forensic*, alla luce:

- (i) della normativa primaria dettata dal codice civile e dal codice penale e dalla disciplina processualistica civile e penale e
- (ii) della disciplina del settore della revisione legale.

Le considerazioni svolte nei seguenti paragrafi sono riferibili sia al caso in cui il Servizio *Forensic* sia svolto da una società di revisione, sia all'ipotesi in cui sia posto in essere da un soggetto appartenente alla sua rete.

6.2 I profili di terzietà e indipendenza del CTU

6.2.1 Il CTU nel procedimento civile

Oltre ad avere una conoscenza tecnica specifica della materia sottoposta al suo esame, il consulente nominato dal giudice deve essere terzo ed imparziale. A tale riguardo, la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha chiarito che la terzietà-imparzialità del Consulente Tecnico significa che il consulente non deve essere legato a nessuna delle parti del processo, analogamente a quanto è prescritto per il giudice (cfr. Cass. civ. 22 luglio 2004, n. 13667, in *Banca dati Pluris*).

Tale imparzialità è garantita dalla legge sotto un duplice profilo: (i) innanzitutto, con la nomina da parte del giudice e (ii) in secondo luogo, con la previsione, anche per il CTU, degli istituti dell'astensione e della ricusazione.

In effetti, qualora il soggetto designato dal Giudice in qualità di CTU ritenga di non essere terzo ed imparziale rispetto alle parti in causa, assumerà rilievo la circostanza che si tratti o meno di un soggetto iscritto all'albo speciale tenuto presso il Tribunale ai sensi dell'art. 13 disp. att. c.p.c..

Ove sia iscritto all'albo speciale, il CTU ha l'obbligo di prestare il proprio ufficio e non può, quindi, rinunciare all'incarico.

Il consulente potrà solamente astenersi ai sensi dell'art. 192, comma 2, c.p.c., presentando un'apposita istanza o denuncia al giudice, con dimostrazione di un giustificato impedimento o di una causa che giustifichi l'astensione.

In dottrina è stato rilevato che, in assenza di una norma specifica che indichi i motivi di astensione, occorre far riferimento, in via analogica ed interpretativa, a quanto previsto per il giudice dall'art. 51 c.p.c. (*infra* riportato) o per i testimoni dall'art. 249 c.p.c. (*"si applicano all'audizione dei testimoni le disposizioni degli artt. 200, 201 e 202 del codice di procedura penale relative alla facoltà di astensione dei testimoni"*) (cfr. L.P. COMOGLIO, *Le prove civili*, Torino, 2010, pag. 862).

Il giudice verifica l'esistenza di un giusto motivo di astensione e, ai sensi dell'art. 192, comma 3, c.p.c., provvede sulla questione con un'ordinanza non impugnabile. Peraltro, il rifiuto del consulente allo svolgimento dell'incarico, nonostante il giudice abbia negato l'esistenza di un giusto motivo di astensione, può rilevare come causa di responsabilità disciplinare e penale.

Maggiore elasticità viene riconosciuta al consulente che non è iscritto all'albo speciale, in quanto può liberamente decidere di non accettare l'incarico o astenersi, senza fornire alcuna motivazione a giustificazione della propria decisione.

D'altro canto, l'art. 63, comma 2, c.p.c. dispone che *"Il consulente può essere ricusato dalle parti per i motivi indicati nell'articolo 51"*. A tale riguardo, la giurisprudenza ha precisato che, qualora il consulente tecnico non abbia rinunciato all'incarico o non abbia proposto istanza di astensione, le parti del giudizio, ove ravvisino dubbi circa l'obiettività e l'imparzialità del consulente tecnico, possono presentare istanza di ricusazione, in virtù dell'art. 63, comma 2, c.p.c. (cfr. Cass. civ., 17 novembre 1997, n. 11412, in *Banche Dati Pluris*).

Alla luce di quanto sopra, l'art. 51 c.p.c., dettato con riferimento al giudice, assume rilevanza anche rispetto alla posizione del CTU, delineando le ipotesi che possono configurare un giusto motivo di astensione e, comunque, una giusta causa per la presentazione di una istanza di ricusazione di una parte del procedimento.

Ai sensi dell'art. 51 c.p.c., dunque, il CTU dovrebbe presentare istanza di astensione ovvero potrebbe essere ricusato dalle parti:

- "1) se ha interesse nella causa o in altra vertente su identica questione di diritto;*
- 2) se egli stesso o la moglie è parente fino al quarto grado o legato da vincoli di affiliazione, o è convivente o commensale abituale di una delle parti o di alcuno dei difensori;*
- 3) se egli stesso o la moglie ha causa pendente o grave inimicizia o rapporti di credito o debito con una delle parti o alcuno dei suoi difensori;*
- 4) se ha dato consiglio o prestato patrocinio nella causa, o ha deposto in essa come testimone, oppure ne ha conosciuto come magistrato in altro grado del processo o come arbitro o vi ha prestato assistenza come consulente tecnico;*
- 5) se è tutore, curatore, amministratore di sostegno, procuratore, agente o datore di lavoro di una delle parti; se, inoltre, è amministratore o gerente di un ente, di un'associazione anche non riconosciuta, di un comitato, di una società o stabilimento che ha interesse nella causa"*.

Quanto all'ipotesi di cui al n. 3 del citato art. 51 c.p.c., la dottrina e la giurisprudenza si sono interrogate sulla portata del riferimento ai *"rapporti di credito o debito con una delle parti o alcuno dei suoi difensori"*. In particolare, ci si è chiesti se siano ricompresi nella nozione solo i rapporti caratterizzati da una già aperta conflittualità ovvero i rapporti di rilevante ammontare in relazione al patrimonio delle parti coinvolte. Una pronuncia a Sezioni Unite della Corte di Cassazione smentisce tuttavia tale lettura restrittiva che – ad avviso della Suprema Corte – non è giustificata né dalla lettera della norma, né dalla *ratio legis* (cfr. Cass. Civ. SS.UU., 11 aprile 2012, n. 5701, in *Banche Dati Pluris*)²².

²² In effetti, la Suprema Corte ha stabilito che anche un contratto di locazione nel suo svolgimento fisiologico, vale a dire non caratterizzato da inadempimenti da parte dei contraenti, configura il richiamato rapporto di

Pertanto, in virtù di quanto sopra, parrebbero ritenersi inclusi nella portata dell'ipotesi in esame tutti i rapporti a carattere continuativo con una delle parti, indipendentemente dal fatto che questi siano conflittuali ovvero di rilevante importo.

Quanto all'ipotesi di ricusazione prevista dall'art. 51, n. 4, c.p.c. la Suprema Corte ha sottolineato che, per il combinato disposto di tale norma con l'art. 63, comma 2, c.p.c. l'obbligo di astensione del CTU e la possibilità della sua ricusazione sussistono per il solo fatto che egli abbia già prestato assistenza in tale veste in altro grado del processo, indipendentemente dall'identità o meno dell'oggetto dell'indagine affidatagli, mirando la norma a creare le condizioni migliori perché il nuovo accertamento venga effettuato senza preconcetti e condizionamenti di sorta, anche soltanto indiretti, in una situazione di oggettività e imparzialità (cfr. Cass. civ. 22 aprile 1994, n. 3835, in *Banche Dati Pluris*).

Occorre infine sottolineare che nel corso dello svolgimento dell'incarico assegnato al CTU potrebbero sorgere circostanze che impediscano a quest'ultimo di portare a termine il proprio lavoro ovvero che determinino il venir meno della terzietà e imparzialità richiesta agli ausiliari del giudice. Quando le operazioni peritali siano ancora *in itinere*, ai sensi dell'art. 196 c.p.c., il giudice ha la facoltà di disporre la sostituzione del CTU precedentemente nominato, ma solo ove ravvisi la presenza di gravi motivi. In relazione alla nozione di gravi motivi, la dottrina ha evidenziato come gli stessi siano ravvisabili nel caso di sopravvenienza di un impedimento, quale, a titolo esemplificativo, una malattia invalidante, nonché di una delle cause di astensione sopra esaminate (cfr. B. RADOS E P. GIANNINI, *La consulenza tecnica nel processo civile*, Milano, 2013, pag. 148).

In definitiva, il principio di terzietà ed imparzialità del CTU impone dunque che non sussistano legami tra l'esperto incaricato e le parti del giudizio.

Tale principio non pare operare distinzioni in relazione alla tipologia di legame eventualmente intercorrente con una delle parti in causa.

Pertanto, la normativa primaria codicistica pone specifici requisiti di terzietà in capo al CTU che rilevano di per sé, in modo per così dire assorbente rispetto a qualsivoglia eventuale limite riveniente dalla normativa del settore della revisione legale.

L'assunzione dell'incarico di CTU non risulta dunque ammissibile qualora la società di revisione svolga un incarico di revisione oppure un incarico diverso dalla revisione legale in favore di una delle parti del giudizio, così come qualora un altro soggetto appartenente alla medesima rete della società di revisione svolga un incarico di qualsiasi natura a favore di una delle parti del giudizio. Ciò, in ragione della sussistenza, nelle circostanze, di un legame incompatibile con i requisiti di terzietà ed imparzialità richiesti al CTU.

6.2.2 Il CTU nel procedimento penale

Il perito nominato dal giudice in sede penale viene scelto tra soggetti iscritti ad appositi albi – e solo eccezionalmente al di fuori di tali albi – dotati di particolari competenze tecniche.

Come richiesto al CTU nei procedimenti civili, anche il perito del giudice penale deve trovarsi in una posizione di terzietà ed impregiudicatezza, vista la delicata funzione che questi è chiamato a svolgere.

Come in ambito civile, anche in ambito penale il perito ha l'obbligo di prestare il suo ufficio (cfr. art. 221, comma 3, c.p.p.), salvo sussista uno dei motivi di astensione previsti per il giudice all'art. 36 c.p.p.. Pertanto, il perito ha l'obbligo di astenersi nei seguenti casi:

debito/credito e ha sottolineato che l'astensione è obbligatoria in presenza di un contratto, anche di durata, con una delle parti del processo.

- a) se ha interesse nel procedimento o se alcuna delle parti private o un difensore è debitore o creditore di lui, del coniuge o dei figli;
- b) se è tutore, curatore, procuratore o datore di lavoro di una delle parti private ovvero se il difensore, procuratore o curatore di una di dette parti è prossimo congiunto di lui o del coniuge;
- c) se ha dato consigli o manifestato il suo parere sull'oggetto del procedimento fuori dell'esercizio delle funzioni giudiziarie;
- d) se vi è inimicizia grave fra lui o un suo prossimo congiunto e una delle parti private;
- e) se alcuno dei prossimi congiunti di lui o del coniuge è offeso o danneggiato dal reato o parte privata;
- f) se un prossimo congiunto di lui o del coniuge svolge o ha svolto funzioni di pubblico ministero;
- g) se si trova in taluna delle situazioni di incompatibilità stabilite dagli articoli 34 (che detta le ipotesi di incompatibilità derivanti da atti compiuti nell'ambito del procedimento) e 35 (relativo alle ipotesi di incompatibilità per ragioni di parentela, affinità o coniugio) e dalle leggi dell'ordinamento giudiziario;
- h) se esistono altre gravi ragioni di convenienza.

In sostanza, analogamente a quanto osservato con riferimento al CTU nominato in sede civile, il perito, per essere considerato terzo rispetto alle parti in giudizio, non può avere alcun legame con queste ultime.

In effetti, la normativa primaria codicistica pone specifici requisiti di terzietà in capo al CTU che rilevano in modo assorbente rispetto a qualsivoglia eventuale limite riveniente dalla normativa del settore della revisione legale.

L'assunzione dell'incarico di CTU non parrebbe praticabile qualora la società di revisione svolga un incarico di revisione ovvero anche un incarico diverso dalla revisione legale in favore di una delle parti del giudizio, così come qualora un altro soggetto appartenente alla medesima rete della società di revisione svolga un incarico di qualsiasi natura a favore di una delle parti del giudizio; ciò, in ragione della sussistenza, nelle circostanze, di un legame incompatibile con i requisiti di terzietà ed imparzialità richiesti al CTU.

Per completezza, occorre considerare che il CTU nominato nell'ambito di un procedimento penale è tenuto ad un obbligo di riservatezza rispetto alle indagini allo stesso demandate dal Giudice. In tale contesto, nel comune interesse di tutte le parti coinvolte, le modalità di applicazione delle procedure (in particolare, di *conflict check*) e delle *policy* di monitoraggio in ordine al rispetto delle norme in tema di indipendenza nello svolgimento degli incarichi di revisione legale, adottate dal *Network* di appartenenza di ciascuna società di revisione, dovranno essere soddisfatte tenendo debitamente conto di tale circostanza e delle relative peculiarità.

Qualora i soggetti coinvolti non pervengano ad individuare modalità di applicazione di tali procedure che risultino idonee nelle circostanze, l'incarico *Forensic* non potrà essere accettato.

6.3 I profili di terzietà e imparzialità del CTP

6.3.1 Il CTP nel procedimento civile

Passando brevemente all'esame del consulente tecnico di parte nell'ambito del processo civile – ferme le considerazioni svolte al successivo paragrafo 6.3.3 in ordine ai potenziali limiti rivenienti dalla specifica normativa del settore della revisione legale – dall'inquadramento della normativa codicistica e processualistica illustrata al precedente paragrafo 3 sembra emergere

che la disciplina della consulenza tecnica di parte in ambito civile non detti, di per sé, in capo al CTP specifiche previsioni e limiti in tema di terzietà ed imparzialità.

Per completezza (tanto in ambito civile, quanto in sede penale), è necessario ricordare che il CTP non potrà prescindere dagli obblighi previsti in tema di imparzialità dal codice deontologico adottato dalla professione di appartenenza. Sul punto, può essere utile rammentare che il codice deontologico dei dottori commercialisti ed esperti contabili prevede, all'art. 9 "Indipendenza", che "1. *Il professionista deve agire nel rispetto delle norme sull'indipendenza e sulle incompatibilità previste in relazione alla natura dell'incarico affidatogli.*

[...]

4 *In ogni caso, il professionista non deve mai porsi in una situazione che possa diminuire il suo libero arbitrio o essere di ostacolo all'adempimento dei suoi doveri, così come deve evitare qualsiasi situazione in cui egli si trovi in conflitto di interessi.*

5. *Il professionista eviterà parimenti che dalle circostanze un terzo possa presumere la mancanza di indipendenza; a tal fine, il professionista dovrà essere libero da qualsiasi legame di ordine personale, professionale o economico che possa essere interpretato come suscettibile di influenzare negativamente la sua integrità o la sua obiettività".*

Tenuto conto che il CTP, come anticipato, approssima e si affianca alla figura del difensore legale, pare opportuno ricordare gli obblighi deontologici previsti per quest'ultimo in tema di indipendenza, con conseguente "dovere di conservare la propria indipendenza e difendere la propria libertà da pressioni o condizionamenti esterni" (cfr. art. 10 Codice deontologico forense).

6.3.2 Il CTP nel procedimento penale

6.3.2.1 Il CTP nella consulenza tecnica penale disposta fuori dal caso di perizia

Ferme le considerazioni svolte al successivo paragrafo 6.3.3 in ordine ai potenziali limiti rivenienti dalla specifica normativa del settore della revisione legale, per quanto riguarda la disciplina codicistica e processualistica in ambito penale, occorre distinguere tra consulenza tecnica disposta fuori dal caso di perizia e consulenza tecnica disposta in caso di perizia.

I consulenti tecnici della parte pubblica e quelli delle parti private, ai sensi dell'art. 233 c.p.p., possono, infatti, svolgere la propria attività anche quando il giudice non abbia disposto la perizia.

L'attività da questi svolta è, al contempo, espressione della difesa tecnica e mezzo di prova scientifica o tecnica.

Il codice non prevede alcuna limitazione per la nomina dei consulenti tecnici di parte operanti al di fuori dei casi di perizia, restando così totalmente in capo alle parti la scelta del proprio consulente.

In particolare, nell'esaminare la figura del consulente tecnico del p.m. nominato al di fuori di una perizia, la giurisprudenza sembra orientata nel ritenere che anche nei confronti del consulente tecnico del p.m. nominato ex art. 233 c.p.p. fuori dei casi di perizia non sussistano le cause di incompatibilità richiamate dal comma 3 dell'art. 225 c.p.p., previste esclusivamente per il perito di ufficio (cfr. Cass. pen., 27 marzo 1998, n. 5886, in *Banca dati Pluris*; nello stesso senso Cass. pen., 07 aprile 2010, n. 24294, in *Banca dati Pluris*).

Non si può, tuttavia, trascurare di ricordare che il consulente tecnico nominato dal pubblico ministero si differenzia dal consulente tecnico della parte privata in ragione dell'interesse pubblico che muove l'attività del pubblico ministero. In effetti, la funzione del consulente tecnico del pubblico ministero deve necessariamente uniformarsi al ruolo istituzionale ricoperto dal pubblico ministero medesimo, considerato che a quest'ultimo è chiamato a prestare ausilio.

A tal proposito, come chiarito anche dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale, il ruolo del pubblico ministero non è quello di mero accusatore, ma pur sempre di organo di giustizia obbligato a ricercare tutti gli elementi di prova rilevanti per una giusta decisione (cfr. C. Cost., 15 febbraio 1991, n. 88, in *Banca dati Pluris*). Tale assunto è peraltro confermato dal disposto dell'art. 358 c.p.p. secondo il quale, nella fase di indagini preliminari, il pubblico ministero ha l'obbligo di svolgere accertamenti su fatti e circostanza a favore della persona sottoposta alle indagini.

Ne consegue, pertanto, che anche il consulente tecnico nominato dalla parte pubblica deve operare nel processo per fini di verità e giustizia. In effetti, come ricordato in dottrina, l'obbligo di svolgere accertamenti anche in favore della persona sottoposta ad indagini deve essere riferito altresì al consulente tecnico nominato dalla parte pubblica (cfr. P. TONINI, *Manuale di procedura penale*, Milano, 2007, pag. 305).

Per completezza, il CTP nominato dal pubblico ministero si differenzia da quello nominato dalle parti private anche in ragione della qualifica di pubblico ufficiale dallo stesso consulente rivestita. Sul punto, occorre sottolineare che la giurisprudenza riconosce tale qualifica, sia per l'investitura ricevuta dal magistrato (art. 359 c.p.p.), sia per lo svolgimento di un incarico ausiliario all'esercizio della funzione giurisdizionale (art. 357 c.p.) (cfr. Cass. pen. 7 gennaio 1999, n. 4062, in *Banca dati De Jure*).

In effetti, ai sensi dell'art. 357, comma 1, c.p., sono pubblici ufficiali anche coloro i quali esercitano una pubblica funzione giudiziaria; in tale nozione rientra, a parere della dottrina, l'attività dei soggetti che contribuiscono allo svolgimento della funzione giurisdizionale, come i consulenti tecnici (cfr. D. POTETTI, *Note in tema di consulente tecnico extraperitale*, in *Cass Pen.* 1997, I, 286).

Inoltre, anche in relazione al criterio di scelta del CTP nominato dal pubblico ministero, si rammenta che, ai sensi dall'art. 73 disp. att. c.p.p., tale consulente è scelto tra gli iscritti agli albi dei periti disciplinati dagli artt. 67 ss. disp. att. c.p.p.. Il consulente tecnico – iscritto all'albo dei periti – nominato dal pm ai sensi dell'art. 359 c.p.p. in fase di indagini preliminari non può rifiutare di svolgere l'incarico affidatogli.

6.3.2.2 Il CTP nella consulenza tecnica penale disposta in caso di perizia

Sempre ferme restando le considerazioni di cui al successivo paragrafo 6.3.3 in ordine ai potenziali limiti rivenienti dalla specifica normativa del settore della revisione legale, con riferimento alla disciplina codicistica e processualistica in ambito penale concernente la consulenza tecnica disposta in caso di perizia, l'art. 225, comma 3, c.p.p. ha esteso al consulente tecnico, sia esso nominato dalle parti private e dal pubblico ministero, le cause di incapacità e di incompatibilità previste per il perito all'art. 222 c.p.p., con l'esclusione della lettera e).

Analogamente a quanto osservato al precedente par. 6.2.2, anche con riguardo all'incarico di CTP conferito dalla parte pubblica nell'ambito del procedimento penale occorre tener conto del vincolo di riservatezza delle attività peritali. Conseguentemente, nel comune interesse di tutte le parti coinvolte, le modalità di applicazione delle procedure (in particolare, di *conflict check*) e delle *policy* di monitoraggio in ordine al rispetto delle norme in tema di indipendenza nello svolgimento degli incarichi di revisione legale, adottate dal *Network* di appartenenza di ciascuna società di revisione, dovranno essere soddisfatte tenendo debitamente conto di tale circostanza e delle relative peculiarità.

Qualora i soggetti coinvolti non pervengano ad individuare modalità di applicazione di tali procedure che risultino idonee nelle circostanze, l'incarico *Forensic* non potrà essere accettato.

E' infine utile ricordare che, qualora l'incarico *Forensic* sia inquadrato in un incarico di consulenza tecnica e/o sia conferito da un avvocato ai sensi all'art. 327 bis²³ c.p.p. e dell'art. 391 *nonies*²⁴ c.p.p., le informazioni raccolte a seguito di questi incarichi sarebbero protette dalle medesime garanzie concesse alle informazioni direttamente acquisite dal difensore (art 103 comma 2²⁵ e comma 5²⁶ c.p.p.).

6.3.3 I limiti allo svolgimento di incarichi di CTP rivenienti dalla disciplina del settore della revisione legale

6.3.3.1 Premessa

Come noto, oltre alla disciplina codicistica e processualistica che regola il ruolo del Consulente Tecnico/Perito in ambito giudiziale e oltre alle disposizioni codicistiche per la nomina di un Arbitratore, la disciplina del settore della revisione legale detta apposite previsioni a presidio e tutela dell'indipendenza della società di revisione legale rispetto al soggetto sottoposto a revisione.

In particolare, per le finalità che rilevano nel contesto in esame, si rammenta che la prestazione, da parte di una società di revisione, di taluni servizi diversi dalla revisione può comportare una minaccia per l'indipendenza del revisore stesso. Tali minacce possono essere di rilevanza tale che non esistono misure di salvaguardia idonee ad eliminarle o a ridurle ad un livello accettabile.

La normativa della revisione legale riguarda in alcuni casi, direttamente o indirettamente, non solo la società di revisione, ma anche i soggetti appartenenti alla sua rete. Infatti, nella valutazione dell'indipendenza di un revisore nei confronti del soggetto sottoposto a revisione, l'area di osservazione si estende a tutti i rapporti e le relazioni che possano costituire minacce all'indipendenza, compresi quelli riconducibili alla rete di appartenenza. Tale ultima circostanza assume rilievo, in particolare, qualora i Servizi *Forensic* siano resi da entità diverse da una società di revisione, appartenenti al medesimo Network di quest'ultima.

Le previsioni in tema di indipendenza dettate dalla normativa – di legge e regolamentare – della revisione legale acquistano rilevanza allorquando tali servizi debbano essere resi da una società di revisione ovvero da un altro soggetto della medesima rete e coinvolgano un *Audit Client* (vale a dire una società sottoposta a revisione legale da parte della stessa società di revisione che dovrebbe svolgere il Servizio *Forensic* o sottoposta a revisione legale da parte di una società di revisione alla cui stessa rete aderisce il soggetto chiamato a svolgere tale servizio).

²³ “Fin dal momento dell'incarico professionale, risultante da atto scritto, il difensore ha facoltà di svolgere investigazioni per ricercare ed individuare elementi di prova a favore del proprio assistito, nelle forme e per le finalità stabilite nel titolo VIbis del presente libro. La facoltà indicata al comma 1 può essere attribuita per l'esercizio del diritto di difesa, in ogni stato e grado del procedimento, nell'esecuzione penale e per promuovere il giudizio di revisione. Le attività previste dal comma 1 possono essere svolte, su incarico del difensore, dal sostituto, da investigatori privati autorizzati e, quando sono necessarie specifiche competenze, da consulenti tecnici.”

²⁴ “L'attività investigativa prevista dall'articolo 327bis, con esclusione degli atti che richiedono l'autorizzazione o l'intervento dell'autorità giudiziaria, può essere svolta anche dal difensore che ha ricevuto apposito mandato per l'eventualità che si instauri un procedimento penale.”

²⁵ “Presso i difensori e gli investigatori privati autorizzati e incaricati in relazione al procedimento, nonché presso i consulenti tecnici [225] non si può procedere a sequestro[253] di carte o documenti relativi all'oggetto della difesa, salvo che costituiscano corpo del reato.”

²⁶ “Non è consentita l'intercettazione relativa a conversazioni o comunicazioni [266] dei difensori, degli investigatori privati autorizzati e incaricati in relazione al procedimento, dei consulenti tecnici e loro ausiliari, né a quelle tra i medesimi e le persone da loro assistite.”

Inoltre è necessario distinguere tra *Audit Client* che rivestano la qualifica di ente di interesse pubblico ai sensi dell'art. 16 Decreto 27 gennaio 2010 n. 39 (di seguito, “EIP”) ed *Audit Client* non EIP.

In effetti, qualora l'*Audit Client* rivesta la qualifica di EIP, la normativa dettata in tema di revisione legale assumerà rilievo anche laddove il Servizio *Forensic* riguardi, in alternativa o in aggiunta all'*Audit Client*:

- la società controllante l'*Audit Client*;
- una società controllata dall'*Audit Client*;
- una società sottoposta a comune controllo con un *Audit Client*.

Per un più compiuto inquadramento, occorre altresì tener conto che la prestazione di un Servizio *Forensic* potrebbe altresì assumere rilievo con riferimento alla disciplina dettata da ordinamenti giuridici stranieri e alle disposizioni ivi dettate a tutela dell'indipendenza di un'*audit firm* assoggettata a detta normativa straniera e appartenente al medesimo *Network* della società di revisione italiana (si pensi, ad esempio, alla disciplina statunitense e alla normativa SEC ivi applicabile).

In tali casi, si renderà necessaria un'accurata analisi normativa della fattispecie, con il supporto di esperti della legislazione applicabile.

6.3.3.2 *I limiti all'assunzione di un incarico di CTP riguardante un Audit Client che non rivesta la qualifica di EIP*

Passando alla disamina della normativa dettata in tema di revisione legale, qualora l'*Audit Client* che intende conferire l'incarico di CTP non rivesta la qualifica di EIP, verranno in rilievo, anzitutto, le previsioni dell'art. 10 Decreto 27 gennaio 2010 n. 39 (di seguito, il “Decreto”).

Ai sensi dell'art. 10, commi 2, 3 e 4, Decreto, “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.

Se l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale rischia di essere compromessa, come in caso di autoriesame, interesse personale, esercizio del patrocinio legale, familiarità, fiducia eccessiva o intimidazione, il revisore legale o la società di revisione legale devono adottare misure volte a ridurre tali rischi.

Qualora i rischi siano di tale rilevanza da compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale questi non effettuano la revisione legale. [...]”

Il successivo comma 12 prevede che “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 e approvati dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, ovvero emanati dal Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Consob”.

È attualmente in corso, da parte degli ordini e associazioni professionali sottoscrittori della convenzione con il Ministero dell'economia e delle finanze di cui all'art. 12 Decreto, l'elaborazione dei principi di indipendenza applicabili al revisore legale ai sensi del richiamato art. 10, comma 12, Decreto. Tali principi, ai sensi dell'art. 12, comma 2, Decreto, “tengono conto di quelli emanati dagli organismi internazionali”.

Nelle more dell'emanazione di nuovi principi di indipendenza attualmente in corso di elaborazione, trova applicazione il contenuto del Principio di Revisione 100 "*Principio sull'indipendenza del revisore*" emanato dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri e raccomandato dalla Consob (di seguito, il "PR 100").

Il PR 100, al par. 5.7.2.5, rileva che "*esiste una minaccia all'indipendenza quando un Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete o un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi prestano attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte a favore del Soggetto Sottoposto a Revisione nell'ambito di una controversia o di una lite. L'entità delle minacce sopradescritte è considerata troppo elevata per consentire che un Revisore, un soggetto appartenente alla sua Rete, un loro socio, amministratore o dipendente prestino attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte su questioni che verrebbero considerate da un Terzo Ragionevole ed Informato atte ad incidere in modo rilevante sul bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione e comportanti un significativo grado di soggettività.*

La minaccia derivante dall'attività di patrocinatore legale o di consulente tecnico di parte aumenta quando il Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete prendono parte attiva, per conto del Soggetto Sottoposto a Revisione, alla risoluzione della controversia o della lite. È meno probabile che la minaccia diventi significativa quando si chiede al Revisore o ad un soggetto appartenente alla sua Rete soltanto di produrre prove di fronte ad un giudice o ad un tribunale in una causa nella quale il Soggetto Sottoposto a Revisione sia parte. [...]".

Occorre altresì richiamare le previsioni del *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, che rappresenta la base di lavoro presa a riferimento per la redazione dei principi di indipendenza di cui all'art. 10, comma 12, Decreto. In particolare, il par. 290.207 *Code of Ethics* individua, tra i servizi che comportano l'insorgere di una minaccia all'indipendenza del revisore, i "*Litigation support services*" e, al riguardo, prevede che "*Litigation support services may include activities such as acting as an expert witness, calculating estimated damages or other amounts that might become receivable or payable as the result of litigation or other legal dispute, and assistance with document management and retrieval. These services may create a self-review or advocacy threat*".

In particolare, si rammenta che il par. 100.12 *Code of Ethics* definisce *advocacy threat* "*the threat that a professional accountant will promote a client's or employer's position to the point that the professional accountant's objectivity is compromised*" -

Inoltre, il successivo par. 290.208 *Code of Ethics* aggiunge che "*If the firm provides a litigation support service to an audit client and the service involves estimating damages or other amounts that affect the financial statements on which the firm will express an opinion, the valuation service provisions included in paragraphs 290.175 to 290.180 shall be followed. In the case of other litigation support services the significance of any threat created shall be evaluated and safeguards applied when necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level*".

In sostanza, quindi, l'assunzione di un incarico di CTP da parte di una società di revisione o di un soggetto appartenente alla sua rete o di un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi in favore di un *Audit Client* non EIP comporta, dunque, l'insorgere di rischi di autoriesame o di promozione degli interessi del cliente (cd. *advocacy*). Tali rischi sono in linea di principio idonei a compromettere l'indipendenza della società di revisione nello svolgimento dell'incarico di revisione, alla luce delle previsioni sopra richiamate. Al riguardo, potrà essere valutato se, nella fattispecie concreta, un terzo ragionevole e informato ritenga che, pur in presenza di un incarico di CTP, l'attività di revisione sia svolta in modo indipendente. Le circostanze da prendere in considerazione sono, ad esempio, la significatività rispetto al bilancio oggetto di revisione ed il livello di soggettività richiesto dagli accertamenti devoluti alla consulenza tecnica. In presenza di effetti significativi sul bilancio oggetto di revisione

(significatività da valutare in relazione al bilancio nel suo complesso) e di un apprezzabile livello di soggettività richiesto da detti accertamenti, di norma non esistono adeguate misure di salvaguardia.

6.3.3.3 I limiti all'assunzione di un incarico di CTP riguardante un Audit Client che rivesta la qualifica di EIP

Con riferimento ad *Audit Client* che rivestano la qualifica di EIP, alle considerazioni sopra svolte, si aggiungono anche le previsioni dell'art. 17, comma 3, lett. i), Decreto.

Più precisamente, in relazione alla possibile assunzione di un incarico a favore di un *Audit Client* che rivesta la qualifica di EIP, occorre fare riferimento, oltre all'art. 10 Decreto, al PR 100 e alle richiamate previsioni del *Code of Ethics*, anche all'art. 17, comma 3, lett. i), Decreto. Secondo tale norma, la società di revisione o un'entità appartenente alla sua stessa rete (nonché i soci, amministratori, componenti gli organi di controllo e i dipendenti della società di revisione legale) non possono fornire all'EIP che ha conferito l'incarico di revisione, nonché alle sue controllate, controllanti o sottoposte a comune controllo, tra gli altri, *“altri servizi e attività, anche di consulenza, inclusa quella legale, non collegati alla revisione individuati dalla Consob con il regolamento adottato ai sensi del comma 2”*.

Si rammenta altresì il contenuto dell'art. 149-*decies* Regolamento n. 11971/99 e successive modifiche (di seguito, il “Regolamento Emittenti”). L'art. 149-*decies* Regolamento Emittenti – che, ai sensi dell'art. 43, comma 2, Decreto, continua ad essere applicabile in via transitoria fino all'entrata in vigore delle future disposizioni regolamentari che saranno emanate dalla Consob in materia – precisa che *“rientrano tra gli altri servizi di cui all'articolo 160, comma 1-ter, lettera i), del Testo unico [n.d.r. abrogato dall'art. 40, comma 21, Decreto e sostituito dal richiamato art. 17, comma 3, lett. i), di detto decreto], i servizi di consulenza che comportano l'attribuzione di poteri di rappresentanza del cliente nonché i servizi di assistenza legale nell'ambito di controversie”*.

Al riguardo, è utile richiamare l'Esito delle Consultazioni (pubblicato in datato 4 maggio 2007) avviate da Consob in merito alle disposizioni da introdurre nel Regolamento Emittenti in materia di revisione contabile, in attuazione delle modifiche apportate al TUIF dalla Legge n. 262/2005 e dal D. Lgs. n. 303/2006.

In tale documento, Consob ha precisato che, nell'ambito di applicazione dell'art. 149-*decies* Regolamento Emittenti, vengono ricompresi *“esclusivamente gli incarichi nei quali al consulente viene attribuito un potere di rappresentanza in vista della partecipazione a contesti tipicamente decisionali, nei quali è destinata ad assumere rilievo la volontà del rappresentato”*. Conseguentemente, in tale fattispecie, l'assunzione dell'incarico di CTP non sarà possibile.

6.4 I profili di terzietà e indipendenza dell'Arbitratore

6.4.1 L'autonomia delle parti nella scelta dell'Arbitratore, sulla base della disciplina codicistica

La nomina dell'Arbitratore può essere effettuata sia nell'ambito del contratto che prevede la clausola di arbitraggio, sia in un atto separato successivo.

Secondo la posizione espressa dalla dottrina, le parti godono di ampia autonomia nella scelta dell'Arbitratore non trovando peraltro applicazione la disciplina relativa alla capacità degli arbitri di cui all'art. 812 c.p.c..

Inoltre, non sembrano trovare applicazione le norme dettate per la riconsiliazione dei giudici, degli arbitri, dei periti e dei consulenti tecnici d'ufficio, salvo diversa previsione delle parti. In assenza di un espresso richiamo delle parti, non pare dunque possibile un'applicazione analogica di tali norme, in quanto, come osservato in dottrina, la funzione e la natura

dell'Arbitratore sono completamente diverse da quelle delle figure sopra richiamate (cfr. E. GABRIELLI, *I contratti di composizione delle liti*, in *Trattato dei contratti* diretto da Gabrielli, Torino, 2005, pag. 1190).

In mancanza di detta applicazione analogica, non risultano quindi applicabili i pre-requisiti in materia di terzietà ed imparzialità previsti per i CTU e i Periti, salvo che le parti lo abbiano espressamente pattuito.

Dal breve inquadramento che precede sembra emergere che la disciplina codicistica dell'istituto dell'arbitraggio non detti specifiche previsioni e limiti in tema di terzietà e imparzialità del soggetto chiamato ad assumere l'incarico di Arbitratore.

6.4.2 I limiti allo svolgimento di incarichi di Arbitratore rivenienti dalla disciplina del settore della revisione legale

6.4.2.1 I limiti all'assunzione di un incarico di Arbitratore riguardante un Audit Client che non rivesta la qualifica di EIP

Con riferimento alla disciplina della revisione legale, analogamente a quanto già rilevato in tema di Consulenza Tecnica di parte, qualora l'*Audit Client* cui si riferisce il possibile incarico di Arbitratore non rivesta la qualifica di EIP, verranno in rilievo, anzitutto, le già richiamate previsioni dell'art. 10, commi 2, 3, 4 e 12 Decreto (si veda par. 6.3.3.2).

Nelle more dell'emanazione di nuovi principi di indipendenza attualmente in corso di elaborazione, trova applicazione il contenuto del PR 100 e, in particolare, in considerazione della natura dell'attività svolta dall'Arbitratore e di taluni profili valutativi che la stessa può, in linea di principio, comportare in capo al soggetto che ricopre il relativo incarico, pare utile il richiamo al par. 5.7.2.3 (*"Servizi di valutazione"*). Tale previsione sottolinea che *"esiste una minaccia di auto-riesame ogni volta che un Revisore o un soggetto appartenente alla sua Rete o un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi presta al Soggetto Sottoposto a Revisione servizi di valutazione che si concludono con la definizione di valori destinati ad essere iscritti nel bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione."*

Un servizio di valutazione consiste nell'attribuzione di un determinato valore, o di un intervallo di valori, ad un'attività, ad una passività o ad un'azienda nel suo insieme tramite l'applicazione di determinate metodologie e tecniche valutative. [...]

Nel valutare il rischio di mancanza di indipendenza derivante dalla prestazione di servizi di valutazione, il Revisore è chiamato in primo luogo a verificare la rilevanza nel contesto del bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione degli importi determinati attraverso tali servizi.

I servizi di valutazione che consistono nella determinazione di importi che non sono, né isolatamente né nel loro complesso, rilevanti nel contesto del bilancio non sono considerati tali da dar luogo ad una minaccia significativa per l'indipendenza.

In presenza di servizi di valutazione che conducono alla determinazione di importi significativi nel contesto del bilancio del Soggetto Sottoposto a Revisione, il Revisore è chiamato a verificare se la prestazione di tali servizi comporti o meno un significativo grado di soggettività. [...]"

Pare altresì utile richiamare le previsioni del *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*, (che, come già ricordato, rappresenta la base di lavoro presa a riferimento per la redazione dei principi di indipendenza di cui all'art. 10, comma 12, Decreto), par. 290.207 *Code of Ethics*, che individua, tra i servizi che comportano l'insorgere di una minaccia all'indipendenza del revisore, i *"Litigation support services"* e, al riguardo, prevede che *"Litigation support services may include activities such as acting as an expert witness, calculating estimated damages or other amounts that might become receivable or payable as*

the result of litigation or other legal dispute, and assistance with document management and retrieval. These services may create a self-review or advocacy threat”.

In particolare, si rammenta che il par. 100.12 *Code of Ethics* definisce *advocacy threat* “*the threat that a professional accountant will promote a client’s or employer’s position to the point that the professional accountant’s objectivity is compromised*”

Inoltre, il successivo par. 290.208 *Code of Ethics* aggiunge che “*if the firms provides litigation support service to an audit client and the service involves estimating damages or other amounts that affect the financial statements on which the firm will express an opinion, the valuation services provisions included in paragraphs 290.175 to 290.180 shall be followed. In the case of other litigation support services, the significance of any threat created shall be evaluated and safeguards applied when necessary to eliminate the threat or reduce it to an acceptable level*”.

In sostanza, quindi, l’assunzione di un incarico di Arbitratore da parte di una società di revisione o di un soggetto appartenente alla sua rete o di un socio, un amministratore o un dipendente dei medesimi in favore di un *Audit Client* non EIP può comportare, dunque, l’insorgere di rischi di autoriesame, di promozione degli interessi del cliente (cd. *advocacy*) o di *management function*. Tali rischi sono in linea di principio idonei a compromettere l’indipendenza della società di revisione nello svolgimento dell’incarico di revisione, alla luce delle previsioni sopra richiamate. In alcune circostanze potrà essere valutato se, nella fattispecie concreta, sia possibile adottare specifiche salvaguardie idonee a far sì che un terzo ragionevole e informato ritenga che, pur in presenza di un incarico di Arbitratore, l’attività di revisione sia svolta in modo indipendente. Al riguardo, si sottolinea che, in ogni caso, non è agevole individuare misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare la minaccia derivante dallo svolgimento di *management function*. In presenza di tale minaccia, conseguentemente, l’assunzione dell’incarico di Arbitratore non sarà possibile.

6.4.2.2 *I limiti all’assunzione di un incarico di Arbitratore riguardante un Audit Client che rivesta la qualifica di EIP*

In relazione alla possibile assunzione di un incarico a favore di un *Audit Client* che rivesta la qualifica di EIP, ovvero a favore di una società appartenente ad un gruppo EIP, occorre fare riferimento, oltre all’art. 10 Decreto, al PR 100 e alle richiamate previsioni del *Code of Ethics*, anche all’art. 17, comma 3, lett. c), Decreto. Secondo tale norma, la società di revisione o un’entità appartenente alla sua stessa rete (nonché i soci, amministratori, componenti gli organi di controllo e i dipendenti della società di revisione legale) non possono fornire all’EIP che ha conferito l’incarico di revisione, nonché alle sue controllate, controllanti o sottoposte a comune controllo, tra gli altri, “*servizi di valutazione e stima ed emissione di pareri pro veritate*”.

Anche alla luce di detta disposizione, l’assunzione dell’incarico di Arbitratore a favore di un *Audit Client* che rivesta la qualifica di EIP non sarà possibile.

6.5 **Brevi cenni ai profili di terzietà del consulente *Forensic* incaricato in fase di pre-contenzioso**

Come anticipato al precedente paragrafo 6, la disamina dei profili di terzietà ed indipendenza del soggetto incaricato di svolgere un Servizio *Forensic* in un contesto pre-contenzioso impone, in linea di principio, un’analisi caso per caso delle fattispecie concrete, delle specifiche caratteristiche dell’attività di consulenza richiesta, da condurre sulla base della normativa applicabile e dei Principi di Revisione di riferimento, in relazione sia (i) al committente, sia (ii) alla controparte (*opposing party*), sia (iii) all’attività e alla specifica materia che costituisce l’oggetto dell’incarico (*subject matter*) onde individuare i profili di indipendenza che potrebbero essere richiesti al soggetto incaricato di svolgere detti servizi.

7. ASPETTI PARTICOLARI IN MATERIA DI CONTROLLI A DISTANZA E DI PROTEZIONE DEI DATI PERSONALI

7.1 Premessa

Negli incarichi *Forensic* è frequente dover valutare i termini dell'incarico conferito dal committente rispetto agli interessi personali di singoli soggetti, in specie lavoratori dipendenti. Un caso tipico che viene affrontato è quello dell'esigenza aziendale di fare copia del contenuto di stazioni di lavoro informatiche (personal computer assegnato ad un dipendente) e di verificarne il contenuto.

La richiesta al professionista *Forensic* di effettuare copia dei personal computer aziendali nasce da gravi e concordanti indizi o/sospetti nei confronti dei dipendenti di condotta infedele e/o di commissione di reati.

In tale ambito le normative che più frequentemente trovano applicazione sono:

- la Legge 300/70 – Statuto dei Lavoratori, in particolare l'art. 4 in materia di controlli a distanza; tale materia è altresì oggetto di accordi sindacali;
- D.Lgs 196/03 – Codice in Materia di Protezione dei dati personali nonché il Provv. 58 del 10 marzo 2007 denominato Linee Guida del Garante per Posta Elettronica e Internet.

Entrambe le normative consentono, con le dovute modalità, di poter effettuare, ricorrendone i presupposti, copia dei personal computer aziendali anche senza il consenso oppure contro la volontà dei dipendenti.

7.2 Aspetti particolari in materia di controlli a distanza

In generale, è vietata l'installazione di apparecchiature preordinate al controllo a distanza e automatizzato dei lavoratori, mentre appaiono ammessi i controlli diretti del Datore di Lavoro per finalità determinate, esplicite e legittime relative al corretto adempimento della prestazione e al corretto utilizzo degli strumenti aziendali, in accordo ad eventuali pattuizioni previste negli accordi sindacali.

A riguardo, si segnala che ogni attività di verifica e controllo sui dipendenti deve essere effettuata dal Datore di Lavoro e il professionista *Forensic* eventualmente coinvolto in base ad un incarico può solo ricoprire il ruolo di professionista incaricato dal Datore di Lavoro di svolgere verifiche tecniche.

Si evidenzia che con riferimento all'art. 4 dello Statuto dei Lavoratori, la giurisprudenza ha stabilito che: *“Quando sul lavoratore ... si appuntino sospetti di infedeltà, i controlli attivati dal datore di lavoro risultano legittimi, in quanto il comportamento, in tal caso illecito e contrario al dovere di collaborazione, esulando dalla sua specifica attività, realizza un attentato al patrimonio dell'azienda”* (Cass., Sez. V^a Pen., 18 marzo 2010, n. 20722; conformi, tra le altre, anche Cass., Sez. Lav., 3 luglio 2001, Cass., Sez. Lav., 12 giugno 2002, n. 8388 e Cass., Sez. Lav., 2 marzo 2002, n. 3039).

Di conseguenza, eventuali controlli diretti ad accertare condotte illecite dei lavoratori debbono intendersi fuori dell'ambito di applicazione delle norme statutarie poste a tutela della riservatezza del lavoratore (Cass., Sez. Lav., 23 febbraio 2012, n. 2722).

Al riguardo, è stato osservato che, in presenza di abusi o illeciti, la domanda di riservatezza rischia di essere pretestuosa e strumentale, in quanto finalizzata a occultare gli abusi o gli illeciti stessi (Trib. Torino, Sez. Lav., 8 gennaio 2008).

7.3 Aspetti particolari in materia di D.lgs. 196/2003

Come noto, il D.Lgs. 196/2003 (“Codice Privacy”) prevede il rispetto degli obblighi di informativa e di prestazione del consenso del soggetto interessato per svolgere l'attività di trattamento dei dati personali. Tale informativa deve essere rilasciata al lavoratore dal datore di Lavoro che deve anche occuparsi del relativo consenso.

Ciò posto, sembra necessario distinguere due ipotesi.

- la prima, in cui il dipendente abbia ottenuto, da parte del datore di lavoro, copia del regolamento interno di utilizzo delle risorse informatiche, contenente l'informativa circa la possibilità di controllo ed abbia rilasciato il consenso.
- La seconda, in cui al dipendente non sia stata rilasciata alcuna informativa circa la possibilità di controllo (o, comunque, ove quella rilasciata o il consenso espresso non siano idonei).

Nella seconda ipotesi è necessario verificare se le eccezioni disposte dal Codice Privacy agli obblighi di preventivo rilascio dell'informativa e di ottenimento del consenso siano applicabili all'attività di copiatura della stazione di lavoro informatica.

In merito, si segnalano, tra le eccezioni previste agli obblighi di preventivo rilascio dell'informativa e di ottenimento del consenso, le seguenti:

- l'articolo 13, comma 5 b), Codice Privacy, sancisce che gli obblighi di informativa non si applicano nei casi in cui *“i dati sono trattati ai fini dello svolgimento delle investigazioni difensive di cui alla l. 7 dicembre 2000, n. 397, o, comunque, per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria, sempre che i dati siano trattati esclusivamente per tali finalità e per il periodo strettamente necessario al loro perseguimento”*;
- allo stesso modo, l'articolo 24, comma 1 f), Codice Privacy, prevede che il consenso del soggetto interessato non è richiesto quando il trattamento *“è necessario ai fini dello svolgimento delle investigazioni difensive di cui alla l. 7 dicembre 2000, n. 397, o, comunque, per far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria, sempre che i dati siano trattati esclusivamente per tali finalità e per il periodo strettamente necessario al loro perseguimento, nel rispetto della vigente normativa in materia di segreto aziendale e industriale”*.

Non tratteremo il caso delle c.d. “indagini difensive” in quanto attualmente di scarsa applicazione pratica.

Tuttavia, occorrerà verificare se siano in qualche modo applicabili alle altre fattispecie di attività di *Forensic* le eccezioni sopra descritte, da valutare con particolare riferimento alle questioni seguenti:

- quale sia il contesto temporale in cui può essere effettuato il trattamento finalizzato a far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria. In particolare, bisogna verificare se, per l'applicazione delle due esimenti di cui agli articoli 13 e 24 del Codice Privacy, sia necessario che un giudizio penale o civile sia già instaurato, cosa che non sempre accade quando viene richiesto un servizio *Forensic*;
- quali siano i soggetti legittimati allo svolgimento di tali attività, ossia se la stessa sia o meno riservata a professionisti iscritti a specifici albi (quali gli avvocati), con conseguente possibile esclusione di consulenti *forensic*.

Tali questioni risultano chiarite dall'articolo 1 dell'allegato A.6 del Codice Privacy (*“codice di deontologia e di buona condotta per i trattamenti di dati personali effettuati per svolgere investigazioni difensive”*). In particolare, la norma:

- sottolinea in modo esplicito che le indagini difensive possono essere svolte non solo in occasione di accertamento o repressione di condotte illecite in sede giudiziaria, ma anche *“nella fase propedeutica all’instaurazione di un eventuale giudizio, sia nella fase successiva alla sua definizione”*;
- sancisce che le attività investigative possono essere condotte, oltre che da avvocati e da soggetti che svolgono attività di investigazione privata, anche da *“altri liberi professionisti o soggetti che in conformità alla legge prestino, su mandato, attività di assistenza o consulenza per le medesime finalità”* (Articolo 1, comma 2, allegato A.6 del Codice Privacy).

Sulla base di quanto sopra, ci sembrerebbe che il Codice Privacy interpreti in modo estensivo l'ipotesi di attività finalizzate a *"far valere o difendere un diritto in sede giudiziaria"*.

Pertanto, lo svolgimento degli incarichi di *Forensic* da parte di consulenti non iscritti in specifici albi, qualora si voglia far valere o difendere un diritto in fase giudiziale o in fase propedeutica o successiva alla sua definizione, sembrerebbe possibile senza l'obbligo di preventiva presentazione dell'informativa e richiesta del consenso al soggetto interessato (dipendente).

Tutto ciò, ovviamente, ferma restando la necessità che i dati siano trattati esclusivamente per le finalità di difendere o far valere un diritto, per il periodo strettamente necessario al loro perseguimento, nel rispetto della vigente normativa in materia di segreto aziendale e industriale. La società di revisione ed i suoi professionisti *Forensic* rivestiranno rispettivamente il ruolo di responsabile e di incaricati per il trattamento dei dati, il cui titolare resterà il Datore di Lavoro.

Nei casi concreti in cui non sia possibile accertare il rilascio dell'informativa al dipendente oppure quando quella rilasciata o il consenso espresso non siano ritenuti idonei, così come nel caso in cui l'incarico *Forensic* non sia chiaramente finalizzato alla tutela dei diritti in sede giudiziaria, occorrerà che il Datore di Lavoro fornisca l'informativa necessaria e che ottenga il consenso del dipendente.

8. ASPETTI PARTICOLARI IN MATERIA DI NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO

8.1 Premessa

Come noto le società di revisione, così come identificate dall'art. 13 del D.Lgs. 231/07 (di seguito, il **"Decreto Antiriciclaggio"**), sono destinatarie di specifici obblighi in materia di antiriciclaggio e contrasto al finanziamento del terrorismo previsti dallo stesso Decreto Antiriciclaggio. Si tratta, più in particolare, degli obblighi di:

- adeguata verifica della clientela;
- registrazione e conservazione dei dati e delle informazioni;
- segnalazione delle operazioni sospette;
- segnalazione delle violazioni delle limitazioni all'uso dei titoli al portatore e al contante e di divieto all'utilizzo di conti anonimi o con intestazioni fittizie;
- formazione del personale e dei collaboratori;
- adozione di misure di controllo interno.

Assirevi ha emesso in proposito lo specifico Documento di ricerca n. 181, al quale facciamo integrale rinvio per la disciplina in materia, anche con riferimento ai suoi successivi aggiornamenti.

Quindi, nel seguito del presente documento, verranno esaminati solo alcuni degli obblighi, correlati adempimenti e fattispecie specifiche, in materia di adeguata verifica della clientela, di

segnalazione delle operazioni sospette e di limitazioni all'uso dei titoli al portatore e al contante, poichè tali aspetti, nel caso dei Servizi *Forensic*, quali, ad esempio, quelli di *fraud investigation*, possono richiedere una più specifica attenzione.

Per gli aspetti non trattati e/o di carattere generale, così come per le sanzioni in caso di inosservanza degli obblighi, si rimanda come detto allo specifico Documento di ricerca Assirevi n. 181 ed ai suoi successivi aggiornamenti.

Infine, è opportuno precisare che, con riferimento ai Servizi *Forensic*, non ricadono nell'ambito di applicazione del Decreto Antiriciclaggio e, pertanto, non sono oggetto dei relativi obblighi, tutti gli incarichi, compresi quelli di consulenza tecnica d'ufficio, conferiti dall'autorità giudiziaria (cfr. art. 8.4 del Provvedimento Consob del 21 febbraio 2014, recante disposizioni attuative in materia di adeguata verifica della clientela da parte di revisori legali e società di revisione con incarichi su EIP, ai sensi dell'art. 7, comma secondo, del Decreto Antiriciclaggio)²⁷.

8.2 Adeguata verifica della clientela

Tutti gli incarichi professionali acquisiti dalla società di revisione sono soggetti agli adempimenti antiriciclaggio in materia di adeguata verifica della clientela, compresi quelli *Forensic*.

Il Decreto Antiriciclaggio, e il predetto Provvedimento Consob su adeguata verifica della clientela, cui si rimanda, disciplinano i casi in cui sono previsti obblighi semplificati ed obblighi rafforzati di verifica della clientela.

Inoltre, all'art. 23, comma primo, il Decreto Antiriciclaggio impone l'obbligo di astensione dalla prestazione professionale quando tali obblighi non possono essere rispettati, prevedendo l'obbligo ulteriore di valutare se ricorrono con ciò i presupposti per la segnalazione all'UIF. Tuttavia, il quarto comma del medesimo articolo dispone che professionisti e revisori non siano obbligati ad applicare la predetta disposizione²⁸, qualora il contesto di riferimento sia quello dell'esame della posizione giuridica del loro cliente o dell'espletamento dei compiti di difesa o di rappresentanza del cliente in un procedimento giudiziario o in relazione a tale procedimento, compresa la consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento.

Ciò premesso, gli accertamenti di adeguata verifica previsti dalla normativa, da graduarsi in base ad un approccio basato sul rischio²⁹ possono essere complessi e, ad esempio, dover trovare applicazione, nel caso di Servizi *Forensic*, nel contesto di indagini od accertamenti su operazioni, anche internazionali, anomale o che presentano il rischio di controparti correlate e/o simulate e/o estero-vestite o di intestazione fiduciaria o dell'intermediazione fittizia di operatori commerciali o finanziari, residenti od esteri, oppure di possibile corruzione, etc..

²⁷ A tale riguardo si rinvia altresì a quanto già affermato nel documento "Provvedimento UIC 24 febbraio 2006 per i professionisti – Chiarimenti vari" del 21 giugno 2006, chiarimento n. 15.

²⁸ Con precisazione che il comma in esame non si riferisce agli obblighi di astensione previsti all'art. 28, comma 7ter del Decreto Antiriciclaggio, che coinvolgono determinati soggetti di Paesi cd. *Black List*, la cui individuazione, così come i termini e modalità degli obblighi specifici dei soggetti destinatari, sono affidati ad un decreto del MEF, tuttora da emanarsi.

²⁹ Tenendosi conto dei criteri generali di cui all'art. 20 del Decreto Antiriciclaggio, nonché dei criteri di valutazione concernenti il cliente e le controparti previsti dal Provvedimento Consob su adeguata verifica della clientela (cfr. All. 1).

Con riferimento agli obblighi semplificati, la società di revisione è comunque tenuta ad accertare l'identità del cliente³⁰ e raccogliere informazioni sufficienti per stabilire se il cliente abbia le caratteristiche soggettive e condizioni di basso rischio previste e possa, quindi, beneficiare degli obblighi semplificati disposti dal medesimo articolo.

Gli obblighi semplificati di adeguata verifica della clientela non possono essere applicati qualora la società di revisione abbia motivo di ritenere che l'identificazione effettuata ai sensi dell'art. 25 non sia attendibile ovvero qualora essa non consenta l'acquisizione delle informazioni necessarie.

Invece, in corrispondenza di un rischio più elevato di riciclaggio o finanziamento al terrorismo, il Decreto Antiriciclaggio impone un inasprimento delle verifiche richieste in sede di identificazione. Più in particolare, revisori contabili e professionisti sono tenuti ad eseguire una cd. verifica rafforzata della clientela in caso di assenza fisica del cliente e di operazioni, rapporti continuativi o prestazioni professionali con persone politicamente esposte³¹, nonché in generale, in presenza di un rischio più elevato di riciclaggio o finanziamento del terrorismo; si rinvia al Documento di ricerca n. 181 per gli adempimenti specifici richiesti alle società di revisione con incarichi EIP, per quanto concerne in particolare le PEPs, dal predetto Provvedimento Consob su adeguata verifica della clientela (inclusa l'estensione alle PEP domestiche).

Quindi, per Servizi *Forensic*, in circostanze complesse quali quelle sopra esemplificate o quando vi sono dubbi circa l'adeguatezza delle verifiche svolte rispetto ai rischi, dovranno essere attentamente valutati i presupposti per gli obblighi semplificati o rafforzati di identificazione della clientela, nonché di astensione dal rapporto con il cliente, precedentemente o contestualmente all'assunzione dell'incarico, ma anche nel corso di svolgimento dello stesso (conseguentemente all'obbligo di controllo costante) con il ricorso alla consultazione di un legale esperto.

8.3 Segnalazione di operazioni sospette

Ai sensi degli artt. 41 e 44 Decreto Antiriciclaggio, le società di revisione, anche nello svolgimento di un Servizio *Forensic*, devono inviare all'UIF³² una segnalazione di operazione sospetta quando sono a conoscenza, sospettano o hanno motivi ragionevoli per sospettare che siano in corso o che siano state compiute o tentate operazioni di riciclaggio o di finanziamento del terrorismo.

³⁰ Acquisendo i dati relativi a denominazione, natura giuridica, sede legale e, ove esistente, codice fiscale (cfr. Provv. Consob su adeguata verifica della clientela, All. 3).

³¹ Per quanto concerne le operazioni, i rapporti continuativi o le prestazioni professionali con persone politicamente esposte residenti in un altro Stato comunitario o in un Stato extracomunitario, gli enti e le persone tenuti al rispetto delle previsioni del Decreto Antiriciclaggio devono:

“a) stabilire adeguate procedure basate sul rischio per determinare se il cliente sia una persona politicamente esposta;
b) ottenere l'autorizzazione del Direttore generale, di suo incaricato ovvero di un soggetto che svolge una funzione equivalente, prima di avviare un rapporto continuativo con tali clienti;
c) adottare ogni misura adeguata per stabilire l'origine del patrimonio e dei fondi impiegati nel rapporto continuativo o nell'operazione;
d) assicurare un controllo continuo e rafforzato del rapporto continuativo o della prestazione professionale” (cfr. art. 28, comma 5, Decreto Antiriciclaggio).

³² Più in particolare, l'art. 44 Decreto Antiriciclaggio dispone che: “Per le società di revisione di cui all'articolo 13, comma 1, lettera a), il responsabile dell'incarico, cui compete la gestione del rapporto con il cliente e che partecipa al compimento della prestazione, ha l'obbligo di segnalare senza ritardo al legale rappresentante o a un suo delegato le operazioni di cui all'articolo 41.

Il legale rappresentante o un suo delegato esamina la segnalazione pervenutagli e, qualora la ritenga fondata tenendo conto dell'insieme degli elementi a sua disposizione, anche desumibili dalle informazioni acquisite in adempimento dell'obbligo di registrazione di cui all'articolo 36, la trasmette alla UIF priva del nominativo del segnalante”.

Alcuni dei Servizi *Forensic* derivano proprio da un contesto di potenziali anomalie, operazioni o comportamenti sospetti, con lo scopo di accertarne l'effettiva natura ed in particolare, se irregolare od anomala.

In base alla normativa in esame, il sospetto circa un'operazione va desunto dalle caratteristiche, entità, natura dell'operazione o da qualsivoglia altra circostanza conosciuta in ragione delle funzioni esercitate, tenuto conto anche della capacità economica e dell'attività svolta dal soggetto cui è riferita, in base agli elementi a disposizione dei segnalanti.

Quale strumento di ausilio per l'individuazione di operazioni sospette, una descrizione di indicatori di anomalia è contenuta nei provvedimenti, a cui si fa espresso rinvio, di Banca d'Italia con Delibera 61 del 30 gennaio 2013 (cui devono fare riferimento le società di revisione con incarichi su EIP) e del Ministero della Giustizia con Decreto del 16 aprile 2010 (per i revisori legali e le società di revisione che non svolgono incarichi su EIP), nonché negli schemi di anomalia emanati dalla UIF; con riferimento all'obbligo di segnalazione si rinvia inoltre a quanto riportato nel già menzionato Documento di ricerca Assirevi n. 181.

Con riferimento ai Servizi *Forensic*, è opportuno ricordare che l'obbligo di segnalazione di operazioni sospette non si applica nel caso di un Servizio *Forensic* di Consulente Tecnico d'Ufficio³³ o di Consulente Tecnico di Parte³⁴ in ambito giudiziale od arbitrale.

Tale obbligo, inoltre, non sussiste anche al ricorrere delle ipotesi di cui all'art. 12, comma 2, Decreto Antiriciclaggio e, più in particolare, in caso di *“informazioni ricevute o ottenute nel corso dell'esame delle posizioni giuridiche del cliente o nell'espletamento dell'attività di consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento giudiziario”*.

Data la formulazione ampia della norma sopra citata, il cui ambito applicativo non è stato ancora oggetto di interventi normativi o chiarimenti regolamentari, l'esenzione ivi disposta può comprendere una ampia tipologia di Servizi *Forensic*, tra cui le c.d. *“indagini conoscitive interne”*; tuttavia, è bene precisare che si possono presentare casi specifici e situazioni concrete che possono far sorgere dubbi, per gli stessi motivi, circa l'applicabilità dell'esenzione e per la cui valutazione occorrerà la consultazione con un legale specialista.

8.4 Limitazioni all'uso dei titoli al portatore e al contante e divieto di utilizzo di conti anonimi o con intestazioni fittizie

Gli artt. 49 e 50 Decreto Antiriciclaggio prevedono talune limitazioni alla realizzazione di transazioni economiche mediante denaro contante o titoli di credito al portatore (es. libretti di deposito bancari o postali al portatore, altri titoli al portatore, o altri strumenti di pagamento *“anonimi”*) ed il divieto di utilizzare conti anonimi o intestati fittiziamente.

L'utilizzo di denaro contante e di altri mezzi di pagamento anonimi, anche per importi frazionati, eventualmente con l'utilizzo di conti anonimi o intestati fittiziamente, è uno schema presente in alcune tipologie di frodi e di irregolarità, il cui accertamento potrebbe essere oggetto di Servizi *Forensic*.

³³ A tale riguardo si rinvia a quanto affermato nel documento *“Provvedimento UIC 24 febbraio 2006 per i professionisti – Chiarimenti vari”* del 21 giugno 2006, chiarimento n. 15.

³⁴ Cfr. art. 13, comma secondo, Decreto Antiriciclaggio. A tale riguardo si rinvia a quanto affermato nel documento *“Risposte ai quesiti inviati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili al Ministero dell'Economia e delle finanze – Dipartimento del Tesoro – Direzione V – Valutario, antiriciclaggio ed antiusura”*.

A tale riguardo, la società di revisione è tenuta a comunicare al Ministero dell'Economia e delle Finanze eventuali violazioni degli obblighi previsti dagli artt. 49 e 50 Decreto Antiriciclaggio, entro trenta giorni dalla notizia dell'infrazione. Si rinvia al già citato Documento di ricerca n. 181 per una analisi più completa della fattispecie e del rapporto tra queste comunicazioni e le segnalazioni di operazioni sospette.

Si sottolinea che ai fini dell'obbligo di comunicazione in oggetto non sono previste le già descritte esenzioni in favore del Consulente Tecnico di Parte nè quindi quelle di cui all'art. 12, comma 2, Decreto Antiriciclaggio (*"informazioni ricevute o ottenute nel corso dell'esame della posizione giuridica del cliente o nell'espletamento dell'attività di consulenza sull'eventualità di intentare o evitare un procedimento giudiziario"*). Risulterebbe invece applicabile, in via interpretativa, la già descritta esenzione prevista per gli incarichi conferiti dall'autorità giudiziaria.

LUGLIO 2014

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."