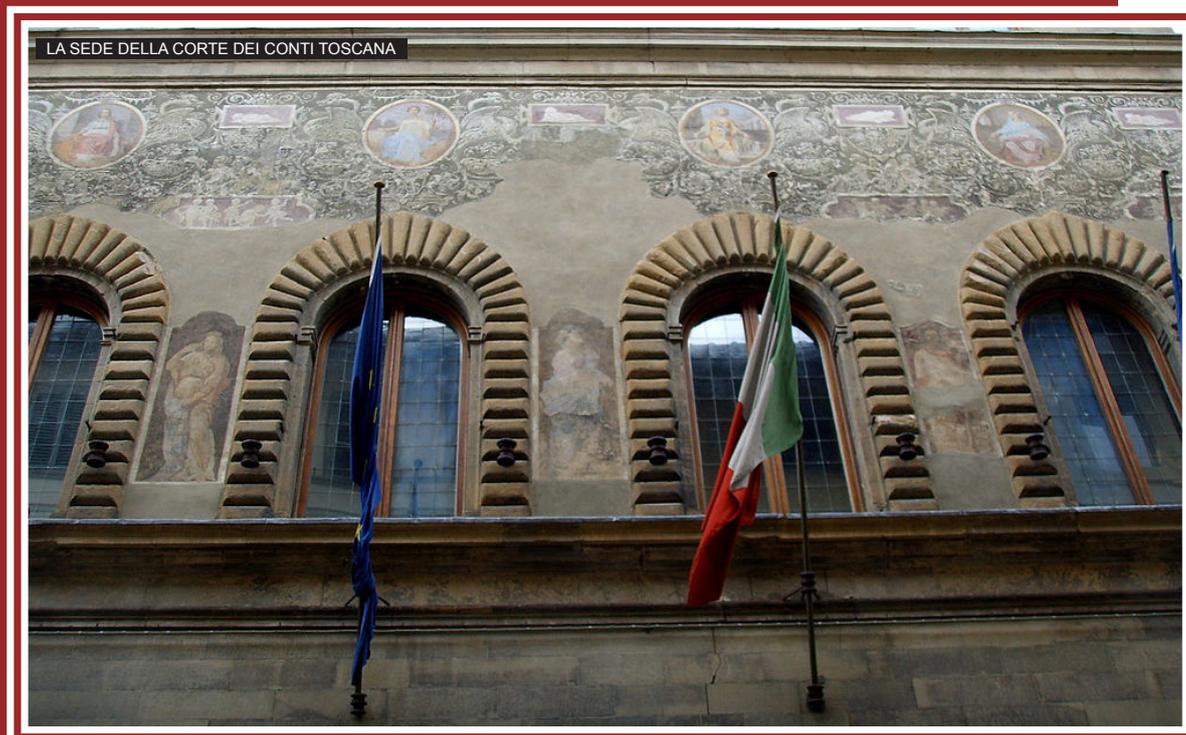


# IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione  
professionale del Revisore Legale



**La relazione annuale del Presidente della Corte dei conti**  
**Il controllo qualità nella professione del revisore**

# PERCHÉ ISCRIVERSI ALL'INRL



# IL GIORNALE DEL REVISORE

## SOMMARIO

**Superbonus più facile, attenti agli abusi**  
*Angelo Stradiotti* ..... pag. 02

**L'importanza del controllo di qualità**  
*Ciriaco Monetta* ..... pag. 03

### ATTUALITÀ

**La contabilità pubblica al tempo della pandemia, tra “*shock organizzativo*” ed emergenze gestionali**

*Andrea Lovelock* ..... pag. 05

**La relazione unitaria e i rapporti fra giudizio di revisione e relazione di vigilanza**

*Roberto Belotti* ..... pag. 09

**Reati tributari, connessioni e implicazioni per i professionisti**

*Monica Busso* ..... pag. 12

### FOCUS

**Banca Etica, un partner per il Terzo Settore** ..... pag. 14

### ENTI LOCALI

**Revisori degli Enti locali**

indipendenza e revoca

*Giuseppe Vanni* ..... pag. 16

**LO SCAFFALE** ..... pag. 20

Il Giornale del Revisore

*House Organ* dell'Istituto nazionale Revisori Legali

Periodico bimestrale di informazione e di

approfondimento sulla revisione legale dei conti

EDITORE - Istituto Nazionale Revisori Legali

Via Agnello, 2, 20121 Milano MI

DIRETTORE RESPONSABILE: Angelo Stradiotti

COORDINAMENTO EDITORIALE: Andrea Lovelock

SEGRETERIA DI REDAZIONE: redazione@revisori.it

COMITATO SCIENTIFICO:

Ciro Monetta, Katia Zaffonato, Luigi Maninetti, Gaetano

Carnesale, Giuseppe Castellana, Nicola Tonveronachi

IMPAGINAZIONE

a cura di Centro Studi Enti Locali S.p.a.

Registrazione Tribunale di Milano N.115 del 05/10/2020

La redazione si riserva di modificare e abbreviare i testi originali. Gli articoli firmati rispecchiano il pensiero degli autori.

Studi, servizi e articoli de “IL GIORNALE DEL REVISORE” possono essere riprodotti purché ne sia citata la fonte.

GR

## Superbonus più facile, attenti agli abusi



Angelo Stradiotti

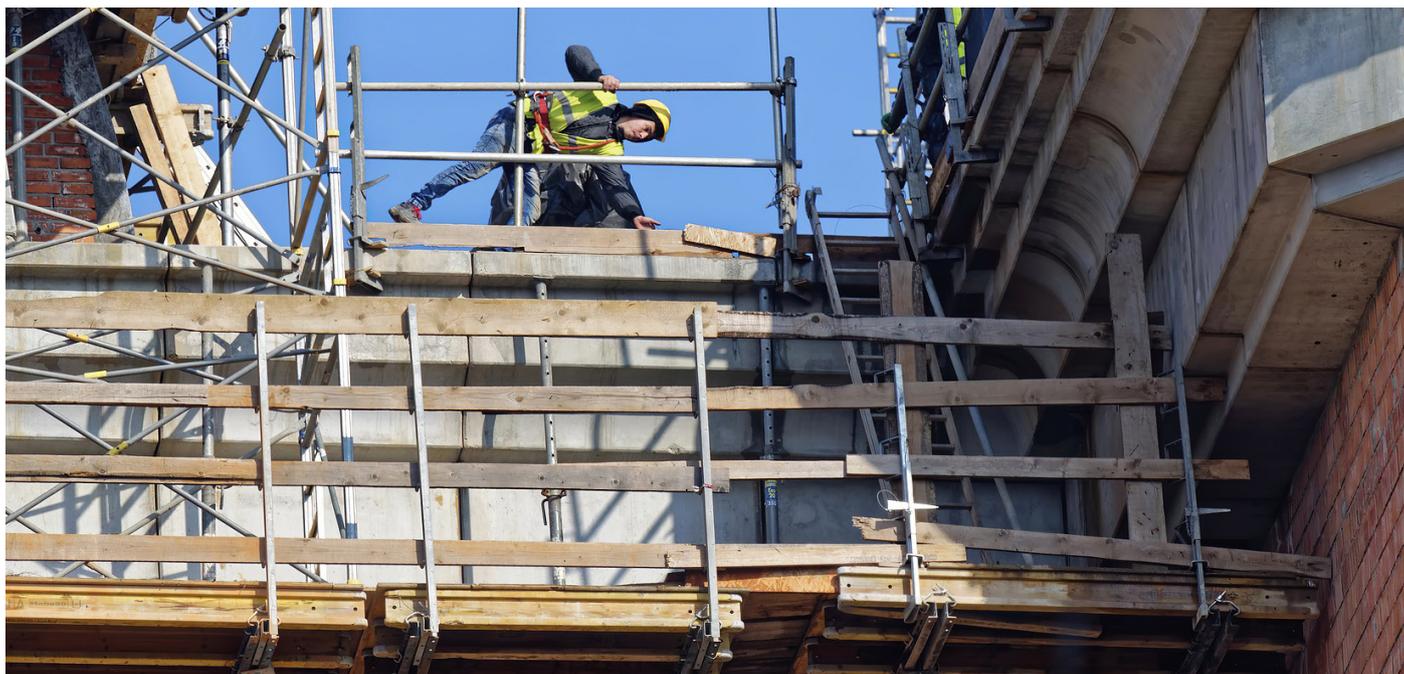
Sul numero che segnò il ritorno delle pubblicazioni di questa rivista, il presidente Monetta fece un excursus delle attività dell'Istituto, citando tra le altre, la stipula di una convenzione con ANACI ( Associazione Nazionale Amministratori Condomini Italiani ) che prevede la nomina di revisori legali iscritti all'INRL all'interno delle amministrazioni di condominio su tutto il territorio Nazionale.

L'iniziativa appare oggi quanto mai attuale, constatate le difficoltà che il susseguirsi dei vari provvedimenti volti ad incentivare gli interventi di manutenzione hanno generato nella gestione dei condomini. Gli amministratori si sono trovati sottoposti a pressioni di ogni genere, per il desiderio di molti di approfittare dei diversi bonus : dalla pressione per fare lavori non necessari, oppure per fare inve-

stimenti ammortizzabili in alcune decine di anni, a quella di inserire lavori o attività non rientranti nell'oggetto del provvedimento cui si desidera accedere.

La serie di norme, circolari, pareri ha reso il lavoro dell'amministratore complesso, per le grandi responsabilità che egli si assume proprio nel dover dare risposta agli innumerevoli quesiti che i suoi amministrati gli rivolgono.

Con l'approvazione del Decreto Semplificazioni verrà dato ulteriore impulso all'utilizzo del superbonus al 110%, e se da un lato questo contribuirà a migliorare le caratteristiche di molti edifici dal punto di vista energetico, sarà necessaria una attenta opera di controllo per evitare gli abusi sopra ricordati.



# L'importanza del controllo di qualità



Ciriaco Monetta - Presidente Inrl

Il controllo di qualità, nell'ambito del processo di revisione legale, rappresenta una delle attività che il revisore legale deve obbligatoriamente svolgere sia con riferimento alle norme di legge sia per la disciplina professionale. In realtà si parla di un costante monitoraggio che viene richiesto a tutti coloro che svolgono tale professione. Nel nostro ordinamento i soggetti abilitati a svolgere tale attività professionale possono essere:

- il Revisore Legale (individuale);
- le Società di Revisione;
- il Collegio Sindacale o Sindaco Unico (*se incaricati anche per la revisione legale*).

I predetti soggetti, proprio per l'importante funzione che assolve la Revisione Legale, non possono non effettuare rigorosi controlli di qualità sul lavoro svolto. Quindi, sin dal conferimento dell'incarico e per tutta la durata dello stesso, dovranno necessariamente istituire e mantenere un adeguato sistema di controllo qualità. Detto controllo servirà anche a conseguire una ragionevole sicurezza che durante lo svolgimento del lavoro siano stati rispettati i principi professionali e le disposizioni di legge e regolamenti applicabili.

Si può dunque affermare che il controllo di qualità, nell'ambito della revisione legale, assume un ruolo di primaria importanza sia per coloro i quali svolgono il lavoro sia per gli ispettori del Mef ai quali la legge ha affidato il compito della vigilanza e del controllo sulla qualità dell'incarico di revisione legale.

La normativa di riferimento che regola il controllo di qualità è contenuta nel DLgs. 39/2010.

Ciò premesso tornerà utile una rappresentazione di entrambi i controlli di qualità sul lavoro di revisione svolto, o meglio:

- il controllo "**interno**", cioè quello svolto dallo stesso revisore legale titolare dell'incarico di revisione legale;
- il controllo "**esterno**", cioè il controllo svolto dal controllore terzo – **CONSOB (art. 22 nuovo D. Lgs. 39/2010)** per i revisori legali con incarichi in società EIP o ESRI o

**MEF (art. 20 e 21 del nuovo D. Lgs. 39/2010)** per tutti gli altri revisori legali

Il controllo di qualità "**interno**" è costituito da regole e direttive, che definisce il soggetto incaricato alla revisione legale, per conseguire gli obiettivi indicati nel proprio piano di lavoro oltre a quelli previsti dai principi di revisione, dalle linee guida e dalle norme di riferimento (*in particolare, art. 10ter D.Lgs. 39/2010*).

Il controllo di qualità "**esterno**" invece ha lo scopo di garantire uno standard qualitativo elevato nonché quello di rafforzare la fiducia degli stakeholders sull'affidabilità della revisione legale, sull'attendibilità dell'informazione finanziaria e sulla veridicità della relazione emessa.

I revisori legali iscritti nella sez. A del Registro dei Revisori Legali, tenuto presso il Mef, che svolgono incarichi di revisione legale del bilancio di esercizio e consolidato in enti diversi dagli EIP e ESRI subiranno un controllo di qualità sulla base di un'analisi del rischio di revisione almeno ogni 6 anni. Il termine di 6 anni decorre a partire dal successivo esercizio rispetto a quello in cui si è concluso il precedente controllo oppure da quello in cui il revisore legale o la società di revisione legale ha acquisito almeno un incarico di revisione legale.

Per i revisori legali, regolarmente iscritti nel predetto Registro, che operano all'interno di una società di revisione legale, il controllo di qualità viene svolto attraverso la società presso la quale collaborano (*a meno che gli stessi non siano direttamente titolari di uno o più incarichi di revisione legale oppure siano componenti di collegi sindacali che esercitano anche la revisione legale ai sensi del comma 2 dell'articolo 2409-bis o dell'articolo 2477 del codice civile*). I controlli di qualità che svolgeranno le predette autorità preposte, dovranno essere appropriati e proporzionati alla portata e alla complessità dell'attività svolta dal revisore legale o dalla società di revisione oggetto di controllo. Tali controlli si baseranno su una verifica riguardante l'adeguatezza dei "*documenti di revisione legale selezionati*" includendo una valutazione dei seguenti criteri/parametri:

- la conformità ai requisiti di indipendenza;
- la conformità ai principi di revisione legale;
- i corrispettivi per la revisione;
- la quantità e la qualità delle risorse impiegate;
- la congruità del numero di incarichi (*commisurata anche all'organizzazione ed alla struttura*);
- il sistema di controllo interno della qualità (*per le società di revisione legale*).

Se si parte dall'analisi letterale del comma 13 dell'art. 20 D.Lgs. 39/2010 si evince, in modo particolare, che la verifica degli ispettori riguarderà *"i documenti della revisione legale selezionati"*. Ciò significa che, da un lato, oggetto del controllo saranno le **carte di lavoro** predisposte dal revisore legale e, dall'altro, che possono esistere ampi spazi discrezionali da parte degli ispettori nella selezione dei documenti da verificare.

Inoltre, si sottolinea che la verifica dovrà essere **"adeguata"**, per cui si ritiene che non potrà essere effettuata con *metodo random* su carte di lavoro di uno o più incarichi ma che, piuttosto, si prenderà a base un singolo incarico e se ne verificheranno gli aspetti significativi e rilevanti ai fini del controllo di qualità.

Detto ciò, mi preme sottolineare l'importanza della predisposizione delle carte di lavoro secondo quanto espressamente riportato **nell'Isa Italia nr. 230**, sia per il superamento dei test di qualità, sia per far sì che un qualunque revisore legale, pur non avendo alcuna cognizione sull'incarico possa essere in grado di comprendere:

- la natura, l'estensione e la tempistica delle procedure di revisione legale svolte per conformarsi alle disposizioni di legge/regolamenti ed ai principi di revisione di riferimento;
- gli elementi probativi acquisiti ed i risultati ottenuti dalle procedure svolte;
- gli aspetti significativi emersi nel corso del processo di revisione, le conclusioni raggiunte al riguardo e i giudizi professionali significativi formulati per giungere a tali conclusioni;
- la perfetta ripercorribilità dei controlli e del lavoro effettuato.

Sarà inoltre necessario che:

1. tutti i file abbiano una struttura tipica tale da facilitarne la lettura ed il recupero delle informazioni in qualsiasi momento;
2. ogni carta di lavoro sia lavorata, ovvero adeguatamente **spuntata e referenziata**: per **"spuntare"** si intende l'adozione di una simbologia che possa consentire di dare evidenza di aver verificato un numero e/o voce di bilancio; mentre per **"referenziare"** si intende l'adozione di

uno standard di lettere e/o numeri che ne consentono la ripercorribilità;

3. quando si documenta la natura, la tempistica e l'estensione delle procedure di revisione adottate, è essenziale indicare:

- a. gli elementi che identificano la voce o l'aspetto oggetto di verifica;
- b. chi ha svolto il lavoro, in quale data è stato completato, chi ha riesaminato il lavoro e la data del riesame.

Si ritiene precisare che, la vigilanza ispettiva del MEF sui revisori legali, ai sensi dell'art. 21, comma 1 del D.Lgs. 39/2010 si estende anche ai seguenti ambiti:

1. l'abilitazione, ivi compreso lo svolgimento del tirocinio, e l'iscrizione nel Registro dei Revisori Legali e delle Società di Revisione Legale;
2. la tenuta del Registro del tirocinio;
3. la compilazione e conservazione delle carte di lavoro;
4. l'adozione dei principi di deontologia professionale, dei principi di controllo interno e della qualità del lavoro di revisione legale svolto nonché l'applicazione dei principi di revisione legale e l'osservazione delle norme e regolamenti di riferimento;
5. la formazione continua;
6. la verifica del rispetto delle disposizioni del citato decreto legislativo da parte dei revisori legali e delle società di revisione che non hanno incarichi di revisione legale su enti di interesse pubblico o su enti sottoposti a regime intermedio;
7. l'adozione di provvedimenti sanzionatori nel caso di violazione delle disposizioni del D. Lgs. 39/2010, delle disposizioni attuative e dei principi di cui all'articolo 9, 10 e 11 del suddetto Decreto.

In conclusione, in qualità di presidente dell'**INRL** che, unitamente ad **ASSIREVI** e **CNDCEC**, fa parte delle commissioni all'interno del **MEF**, non posso esimermi dal sottolineare la grande importanza che assume il controllo di qualità, sia interno che esterno, al fine di garantire l'affidabilità della professione della Revisione Legale e l'attendibilità delle informazioni contenute nelle relazioni finali emesse.

Augurandoci che i controlli ispettivi possano partire al più presto, come INRL continueremo a sostenere, presso il competente Ministero, che essi prevedano in una prima fase solo richiami e suggerimenti per le eventuali irregolarità riscontrate, procedendo solo in un momento successivo all'applicazione delle sanzioni previste dalla normativa vigente. Quindi una gradualità nell'applicazione della norma che possa essere a vantaggio di entrambi le parti: il controllore ed il controllato.

## ATTUALITÀ

# La contabilità pubblica al tempo della pandemia, tra “*shock organizzativo*” ed emergenze gestionali



A cura di Andrea Lovelock

***La Relazione del Presidente della Corte dei Conti, Guido Carlino, sul Rendiconto Generale dello Stato per l'Esercizio Finanziario 2020***

La tenuta del sistema democratico non può prescindere dal rispetto del principio di legalità e dalla corretta gestione delle risorse pubbliche. Ciò diviene ancora più importante allorché il perdurare di uno stato emergenziale e le misure da adottare per farvi fronte possono mettere alla prova il consueto funzionamento delle istituzioni democratiche. È proprio in questi frangenti che è essenziale valorizzare l'ordinamento della Repubblica che si declina, come previsto dalla Costituzione, nelle funzioni e nei rapporti tra i soggetti della “res publica” – Comuni, Province, Città metropolitane, Regioni e Stato – così come nelle relazioni tra le Istituzioni, caratterizzate dal controllo e dal bilanciamento reciproco. In tale contesto, si colloca la decisione di parificazione del Rendiconto generale dello Stato, antica attribuzione della magistratura contabile, ma pur sempre di grande attualità e utilità nel rapporto tra la Corte dei conti e il Parlamento. Con il giudizio di parificazione la Corte, infatti, conferisce certezza ai dati contabili forniti dall'Amministrazione, in funzione ausiliaria con le Assemblee parlamentari e con le garanzie di autonomia e indipendenza assicurate dall'art. 100 della Costituzione. Pur non essendo un procedimento giurisdizionale in senso stretto, «ai limitati fini dell'art. 1 della legge cost. n. 1 del



***Con il giudizio di parificazione la Corte conferisce certezza ai dati contabili forniti dall'Amministrazione dello Stato***

1948 e dell'art. 23 della legge n. 87 del 1953, la [parifica della] Corte dei conti è, sotto molteplici aspetti, analoga alla funzione giurisdizionale (...), risolvendosi nel valutare la conformità degli atti che ne formano oggetto alle norme del diritto oggettivo, ad esclusione di qualsiasi apprezzamento che non sia di ordine strettamente giuridico. Il controllo effettuato dalla Corte dei conti è un controllo esterno, rigorosamente neutrale e disinteressato, volto unicamente a garantire la legalità degli atti ad essa sottoposti, e cioè preordinato a tutela del diritto oggettivo» (Corte costituzionale, sentenza n. 181 del 2015). Più di recente, è stato esteso ai rendiconti delle Regioni a Statuto ordinario il giudizio di parifica e sono stati resi più incisivi i controlli sui

**Guido Carlino, Presidente Corte dei Conti**



rendiconti e sui bilanci degli enti locali, cosicché può dirsi pienamente attuato il disegno costituzionale che vede la Corte dei conti svolgere, anche nelle sue articolazioni territoriali, il ruolo di garante della corretta gestione della finanza pubblica. Le riforme che hanno negli ultimi anni interessato la contabilità pubblica e, in particolare, quelle riguardanti gli articoli 81 e 97 della Costituzione (legge costituzionale n. 20 aprile 2012, n. 1) hanno portato al centro del dibattito pubblico temi per molto tempo riservati ai soli addetti ai lavori.

### **La sostenibilità del Debito Pubblico**

Gli obiettivi dell'equilibrio dei bilanci e della sostenibilità del debito pubblico sono stati spesso alla base di importanti riforme istituzionali. Rispondendo pienamente alla propria missione, la Corte dei conti ha svolto le funzioni di control-

lo, anche in sede di giudizio di parificazione, in un'ottica che mira a valorizzare la trasparenza e l'intelligibilità dei dati economico-finanziari. Soltanto agendo in tale direzione, il controllo svolto in questa sede può davvero rappresentare uno stimolo per l'azione amministrativa, dalla cui qualità dipende la concreta realizzazione dei diritti fondamentali. Dal Rendiconto generale dello Stato si possono infatti evincere i risultati del ciclo di bilancio, grazie all'esame e alla lettura qualificata della Corte dei conti, che è di ausilio al Parlamento e allo StatoComunità. In tal senso, gli approfondimenti contenuti nella relazione annessa alla decisione di parifica, oltre a consentire il monitoraggio dei risultati ottenuti e a rilevare le modalità di utilizzo delle risorse, offrono al Parlamento, luogo principale di confronto delle istanze dei cittadini, elementi per effettuare le scelte più idonee e apportare le eventuali correzioni per il futuro. Il circuito democratico si alimenta, infatti, anche diffondendo e interiorizzando la cultura della legalità e dei controlli che, lungi dal costituire formalistico rispetto delle "regole", rappresenta invece la chiave di volta per garantire l'egualianza sostanziale nel godimento dei diritti civili e sociali, che si inverte nel "diritto a una buona amministrazione". 3. Il rendiconto del trascorso esercizio risulta condizionato, in tutte le sue componenti, dalla necessità di fronteggiare l'emergenza sanitaria: oggi occorre guardare avanti anche in una prospettiva di breve termine. Il Recovery Plan rappresenta un'opportunità per effettuare investimenti che aumentino il potenziale di crescita del Paese: per raggiungere tale obiettivo sarà necessario creare un contesto più trasparente ed efficiente e uno sviluppo sostenibile, al fine di consentire l'accesso allo studio, alla formazione e a un lavoro dignitoso, anche ai più svantaggiati, oltre che l'esercizio dell'attività di impresa, senza il condizionamento



*Lo svolgimento pieno ed efficace delle funzioni giurisdizionali e di controllo garantisce l'effettività della tutela delle risorse, ivi comprese quelle derivanti dal Recovery Plan*

---



*Le amministrazioni sono riuscite nel 2020 (e nel 2021) a svolgere le attività in modo completo e sostanzialmente tempestivo.*

di fenomeni criminosi. Al tempo stesso, occorrerà seguire un cammino di finanza pubblica che, fatta salva l'esigenza di aumentare strutturalmente alcune componenti della spesa sia corrente, sia in conto capitale, affianchi, quando le condizioni lo consentiranno, all'espansione della spesa "buona" il contenimento di quella "cattiva".

**Forte impulso nella lotta all'evasione fiscale**

Si dovrà dare un consistente impulso alla lotta contro l'evasione fiscale per assicurare contestualmente una crescita del rapporto entrate su Pil e una riduzione della pressione fiscale su famiglie e imprese. Si impone inoltre la necessità di favorire maggiormente l'inclusione di famiglie numerose e con disabili, accrescendo il coinvolgimento dei servizi sociali dei Comuni e delle organizzazioni del Terzo settore. La pandemia ha messo ulteriormente in luce, nel sistema sanitario, le differenze nella qualità dei servizi offerti, le carenze di personale dovute ai vincoli nella fase di risanamento, i limiti nella programmazione delle risorse professionali, ma, anche, la fuga progressiva dal sistema pubblico, le insufficienze dell'assistenza territoriale a fronte del crescente fenomeno delle non autosufficienze e delle cronicità, il lento procedere degli investimenti sacrificati dalle necessità correnti. Guardare agli indicatori alla base del monitoraggio LEA consente di mettere a fuoco le condizioni prima della crisi e capire i problemi da cui è necessario ripartire. Oggi più che mai va preservata la fiducia nelle Istituzioni. Tale obiettivo, per il nostro Istituto, si consegue mediante lo svolgimento pieno ed efficace delle funzioni, giurisdizionali e di controllo, affidateci dalla Costituzione, dalla legislazione nazionale ed europea, onde garantire l'effettività della tutela delle risorse, ivi comprese quelle derivanti dal Recovery Plan. Come ci ha ricordato il Presidente della Repubblica, celebrando il 2 giugno, *"Le cure che la Repubblica è riuscita ad assicurare a tanti italiani, ci pongono adesso di fronte alla necessità, comune, di avere cura della Repubblica. Perché così potremo compiere quei passi in avanti, nel modello sociale, nello sviluppo sostenibile, nelle opportunità di lavoro e di studio, che sentiamo come un'ambizione e come un dovere"*.

**Effetto covid-19: lo shock organizzativo nella PA**

In una successiva relazione del Presidente delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti, **Ermanno Granelli**, è stato evidenziato anche come *"Nel 2020 ed anche nell'anno ancora in corso le Pa hanno dovuto affrontare uno 'shock organizzativo' senza precedenti dalla fine della Seconda guerra mondiale. Nell'arco di pochissime settimane dallo scoppio della pandemia e' stata posta mano alla più impo-*

*nente reingegnerizzazione dei processi amministrativi che il nostro Paese abbia mai conosciuto"*. **Ermanno Granelli** ha anche citato il Servizio sanitario nazionale: *"In un tempo brevissimo i procedimenti sono stati digitalizzati, si è dato avvio a un'ampia dematerializzazione dei documenti amministrativi, al lavoro agile, alla didattica a distanza, molti processi sono stati celebrati da remoto; le Forze armate hanno svolto operazioni cruciali nello stato di emergenza e quelle di polizia hanno assicurato il rispetto del coprifuoco e delle altre misure per il contenimento della pandemia. Uno sforzo corale che ha consentito al nostro sistema economico-sociale di superare le fasi più critiche dell'emergenza. Risulta dai dati di rendiconto, dalle evidenze istruttorie, dagli elementi raccolti nelle audizioni svolte per la parifica del Rendiconto generale, che le amministrazioni sono riuscite nel 2020 (e nel 2021) a svolgere le attività in modo completo e sostanzialmente tempestivo"*.

**Enti Locali: gestione 2019-20 positiva nonostante la pandemia**

Di particolare rilievo, infine, l'analisi della gestione di cassa dei Comuni nell'esercizio 2020 dove non si sono manifestate le tensioni temute per effetto della crisi sanitaria in quanto è stato offerto, in via preventiva, un adeguato sostegno alle immediate esigenze di risorse stimate alla luce degli andamenti storici dei flussi delle riscossioni e dei pagamenti. Le risorse assegnate consistono in ristori specifici sia per le minori entrate, sia per le maggiori spese; queste ultime, invero, si sono dimostrate piuttosto contenute. Le misure finanziarie di sostegno sono state erogate ad esercizio avanzato e ciò ha comportato che gli impieghi sono stati limitati per lo più alle risorse in acconto, generando così un effetto di trascinarsi gestionale attraverso la quantificazione, a rendiconto, delle risorse

confluite in avanzo - voce di consuntivo alimentata da una consistente cassa finale - e dei conseguenti effetti sulla quantificazione della perdita effettiva di gettito. Tale trascinarsi si raccorda con la protrazione al 2021 delle misure di differimento e rallentamento della riscossione, dei versamenti e di specifiche esenzioni da imposte e tasse. È quanto emerge dall'indagine della **Sezione delle Autonomie della Corte dei conti** che ha approvato, con delibera n. 11/SEZAUT/2021/FRG, la *“Relazione sulla gestione finanziaria di Comuni, Province, Città metropolitane per gli esercizi 2019-2020”*.

Il documento mette in luce lo **stato della finanza locale di oltre 7.200 Amministrazioni** e i risultati complessivi, provenienti dall'esame dei rendiconti finanziari riversati nella Banca dati delle amministrazioni pubbliche della Ragioneria generale dello Stato, sono conformi alle attese per l'insieme di enti presi in esame (7.135 Comuni; 75 Province; 14 Città metropolitane) con riferimento al biennio 2018-2019.

Anche nell'esercizio 2019 il saldo finanziario complessivo del comparto degli enti locali **è in linea con il nuovo**

**Ermanno Granelli**  
*Presidente delle Sezioni Riunite della Corte dei Conti*



**obiettivo di finanza pubblica con ampio margine positivo**, dovuto in parte anche all'inserimento fra le entrate finali dell'avanzo di amministrazione per investimenti. **L'effetto espansivo della misura ha rilanciato la spesa in conto capitale, soprattutto nei Comuni, confermata anche dai dati di cassa 2020.** Dall'analisi dei rendiconti finanziari, **il risultato di amministrazione dei Comuni risulta complessivamente positivo** (38,7 miliardi), ma al netto degli accantonamenti, dei vincoli e della parte destinata agli investimenti si determina un disavanzo di circa 6 miliardi (5,98 miliardi). Le Province e le Città metropolitane registrano, invece, un avanzo finale rispettivamente di 260,4 milioni e di 289,7 milioni.

I Comuni che hanno registrato un disavanzo sono complessivamente in aumento del 28% rispetto allo scorso esercizio: tale esito è in parte ascrivibile al peso della ri-quantificazione di alcuni importanti accantonamenti come quelli relativi al FCDE e al FAL per le modifiche intervenute per legge ed in parte conseguenti a specifiche pronunce della Corte costituzionale. Va riducendosi lo stock dei debiti fuori bilancio grazie anche alle significative disponibilità di liquidità assegnate anche per far fronte alle esposizioni debitorie, inoltre si riduce l'impatto del fenomeno sugli equilibri grazie ad una maggiore propensione degli enti ad accantonare risorse al fondo contenzioso. In termini generali, si rileva che il quadro complessivo della finanza locale esposto dalla Sezione *“è la risultante di andamenti non omogenei nel territorio e l'indagine condotta sulle procedure di riequilibrio finanziario pluriennale conferma come le criticità finanziarie sono prevalentemente concentrate negli enti del Centro-Sud”*.

Dall'indagine, si nota che prosegue nel 2019 la **ripresa nella dinamica della spesa per gli investimenti** che trova riscontro sia negli impegni (+17,7%) sia nell'incremento delle somme iscritte al fondo pluriennale vincolato (+15,2%), indice dell'avvio di iniziative da realizzare nel medio-lungo periodo. Ciò va messo in relazione a diversi stimoli quali trasferimenti in conto capitale e anche la minore pressione esercitata dai **vincoli di finanza pubblica che dal 2019 sono stati rimodulati tenendo conto degli interventi della Corte costituzionale.**

Nel 2020 l'erogazione della spesa in conto capitale prosegue la tendenza in aumento, anche se a ritmi inferiori, e si riferisce maggiormente alla prosecuzione di opere già avviate in precedenti esercizi.

# La relazione unitaria e i rapporti fra giudizio di revisione e relazione di vigilanza\*



**Roberto Belotti** - Dottore Commercialista Revisore Legale\*

## Premessa

Il bilancio d'esercizio delle società che sono destinatarie dell'attività di vigilanza di cui all'articolo 2403 c.c. (2477 c.c. per le Srl) e della revisione legale dei conti, deve comprendere due diverse relazioni in cui sono trasfuse<sup>2</sup>:

1. La sintesi svolta dal collegio sindacale (per le Srl anche in veste monocratica) in funzione dei risultati dell'esercizio sociale anche con riguardo all'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri nonché le osservazioni e le proposte sul bilancio e la sua approvazione con particolare riferimento alla deroga prevista dall'articolo 2423, comma 5 (la Relazione del collegio sindacale di cui all'articolo 2429 comma 2 c.c. è libera e non presuppone un *format* obbligatorio);
2. la Relazione del revisore legale nella quale questi dichiara formalmente ai terzi se il bilancio è attendibile ed è privo di errori significativi in quanto conforme alle norme che ne presidono la redazione (Relazione del revisore di cui all'articolo 14 d.lgs. 39/10).

## La relazione unitaria

Nei casi in cui al collegio sindacale sia possibile affidare anche la revisione legale è utile fondere le relazioni *sub* 1) e 2) in un unico documento contenente due sezioni, di cui la prima, comprende la "Relazione del revisore indipendente ai sensi dell'articolo 14 d.lgs. 39/10" (parte A)

mentre la seconda riguarda la "Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'articolo 2429 comma 2 c.c." (parte B). Il recente documento del CNDCEC validato nell'aprile 2021, costituisce un utile metro di riferimento per la relazione unitaria, laddove antepoendo all'esito della vigilanza il giudizio di revisione, consente al destinatario (in primo luogo i soci ma anche i terzi) di prendere prima conoscenza del giudizio sul bilancio in ordine alla corretta rappresentazione e solo in seguito apprezzare l'idoneità



***La relazione unitaria consente ai soci ma anche ai terzi di prendere prima conoscenza del giudizio sul bilancio in ordine alla corretta rappresentazione e solo in seguito apprezzare l'idoneità della gestione***

\* Roberto Belotti, professore a. c. di *International business strategy* presso l'Università cattolica sede di Brescia, dottore commercialista e revisore legale in Brescia, componente del Comitato Didattico per la formazione continua dei Revisori Legali presso il MEF, iscritto all'INRL..

<sup>2</sup> Cfr. F. Bava, E. Bozza "La relazione unitaria del collegio sindacale al bilancio 2020: casi operativi" in *Società e Contratti, Bilanci e Revisione* n. 4/2021, pagine 98 e seguenti.

della gestione (osservanza della legge, statuto, rispetto dei principi di buona amministrazione).

La Relazione unitaria al bilancio d'esercizio 2020 presuppone che si debbano tenere anche in debito conto le norme emergenziali che sono state introdotte per effetto della pandemia da Covid-19 tra cui i) la possibilità di sospendere gli ammortamenti ai sensi dell'articolo 60 comma 7-bis d.l. 104/20 ii) la particolare disciplina delle perdite rilevanti che dovranno essere ripianate entro il termine per l'approvazione del bilancio d'esercizio 2025 di cui all'articolo 6 d.l. 23/20 iii) la deroga al presupposto della continuità aziendale come illustrata nel documento interpretativo Oic n. 8 prevista dal d.l. 34/20 articolo 38-quater iv) la rivalutazione dei beni d'impresa (articolo 110 d.l. 104/20).

Qualora si ritenga che l'informazione resa dagli amministratori nella nota integrativa sia fondamentale per la comprensione del bilancio, allora, per ognuna delle norme indicate *sub* da i) a iv) secondo il principio di revisione internazionale Isa Italia 706 è opportuno formulare un richiamo di informativa da includere nella parte A) come sopra evidenziata. Inoltre, con riferimento al delicato aspetto della continuità aziendale, il documento di ricerca Assirevi n. 240/2021, ha chiarito che, sempre nella parte A) Relazione del revisore, è doveroso riportare anche un paragrafo relativo ad "Altri aspetti" in cui specificare l'effetto dell'applicazione della deroga rispetto alle procedure di revisione richieste dall'Isa Italia 570. In sostanza in questo paragrafo i revisori verificano/prendono atto che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte della direzione è (o meno) appropriato.

La Relazione sull'attività di vigilanza di cui all'articolo 2429 comma 2 c.c. invece, non è caratterizzata da un *format* obbligatorio, consistendo nella sostanza in una serie di attestazioni e proposte formulate dal collegio sindacale che sintetizzano l'attività di vigilanza svolta nell'esercizio.

Lo schema di relazione unitaria proposto dal CNDCEC, suddivide la Relazione vigilanza in tre parti:

B1) Attività di vigilanza ai sensi degli articoli 2403 c.c. e seguenti;

B2) Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio;

B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio d'esercizio.

Nella parte sub B1) il collegio descrive le attività svolte, illustrando con chiarezza nella propria Relazione quali siano i presupposti e gli elementi probativi acquisiti nei casi di dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di operare in continuità mantenendosi come soggetto in funzionamento. Nella parte B1) inoltre bisognerà evidenziare se e in quale misura la società si è dotata di adeguati assetti organizzativi come previsto dal recente codice della crisi d'impresa (nuovo articolo 2086 c.c. introdotto dal d.lgs. 14/19) sincerandosi al tempo stesso se gli amministratori, in caso di perdita rilevante abbiano convocato la relativa assemblea che delibera in sede straordinaria in cui disinnescare l'escalation dei provvedimenti richiesti dagli articoli 2446 e 2447 c.c. (2482-bis o 2482-ter c.c. per le Srl). Nella parte sub B2) sulle Osservazioni in ordine al bilancio d'esercizio, i sindaci dovranno rilevare se è stata utilizzata la deroga di cui all'articolo 2423 comma 5 c.c. riportando anche, come consiglia il CNDCEC nel documento di relazione unitaria dell'aprile 2021, se il consiglio si sia avvalso del maggior termine di 180 giorni concesso anche in assenza di previsione statutaria dall'articolo 106 d.l. 18/20. Qualora si sia avvalsi della possibilità di rivalutare i beni d'impresa, il collegio sindacale dovrà illustrare nella propria relazione (in questa parte B2) i criteri seguiti dagli amministratori, attestando che la rivalutazione non eccede il valore effettivamente attribuibile con riguardo alla consistenza dei beni, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nonché ai valori correnti e alle quotazioni di mercato (articolo 11 comma 3 L. 342/00).

Nella parte B3) Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio, il collegio formula le proprie proposte nel senso di invitare i soci ad approvare il bilancio oppure a non approvarlo; potrebbe anche richiedere agli amministratori di modificarlo o in qualche caso ancora dichiararsi impossibilitato a formulare una proposta<sup>3</sup>. Il collegio inoltre si esprime sulla proposta di destinazione dell'u-

<sup>3</sup> Cfr. Norme di comportamento del collegio sindacale CNDCEC n. 7.1.



*Quando il dissenso riguarda l'esito dell'attività di vigilanza, il sindaco dissenziente illustrerà i motivi alla base del suo dissenso*

tile d'esercizio promossa dagli amministratori, laddove naturalmente sia presente nella nota integrativa (articolo 2427 n. 22-septies c.c.).

**Il caso del sindaco dissenziente**

Il sindaco dissenziente ha diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso ed ha la facoltà di riferire all'assemblea la propria opinione difforme rispetto alla relazione approvata dalla maggioranza dei componenti del collegio sindacale (articolo 2404 comma 4 c.c.). La norma di comportamento del collegio sindacale CNDCEC n. 7.1 esclude che il sindaco dissenziente possa depositare una sorta di "relazione di minoranza" in quanto, com'è ovvio, la relazione è predisposta dal punto di vista della maggioranza dei componenti il collegio, dando evidenza della sussistenza del dissenso di un sindaco e delle relative motivazioni (da inserire nel paragrafo "Giudizio" della Relazione di revisione, parte A). Nel paragrafo "Elementi alla base del giudizio" stesa dal punto di vista della maggioranza, il sindaco dissenziente illustrerà i motivi del dissenso. In sostanza nel caso in cui il sindaco dissenziente non intenda comunque sottoscrivere la relazione, essa è siglata dalla maggioranza del collegio specificando l'esistenza del dissenso (Isa Italia 700 § 26). Quando il dissenso riguarda

l'esito dell'attività di vigilanza, il sindaco dissenziente illustrerà nella parte della relazione di vigilanza il suo dissenso ed i motivi alla base del medesimo.

**Possibili incoerenze fra Giudizio di revisione e Relazione di vigilanza**

La dichiarazione di impossibilità ad esprimere un giudizio sul bilancio da parte del soggetto incaricato alla revisione legale può determinarsi in due circostanze:

- a) nel caso il soggetto incaricato della revisione legale abbia riscontrato limitazioni nelle procedure di revisione di effetto potenzialmente pervasivo;
- b) in situazioni estremamente rare caratterizzate da molteplici incertezze significative, per il bilancio nel suo complesso, circa l'utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale e da appropriata informativa in bilancio.

Laddove la Relazione del revisore legale, per le limitazioni nelle procedure con effetti potenzialmente pervasivi (caso sub a) oppure per effetto di dubbi significativi sulla continuità aziendale (caso sub b) contenga una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio, si produce un *impasse* che può avere una ricaduta nefasta sulla Relazione di vigilanza. Se il soggetto che ha svolto le procedure di revisione non è in grado di esprimere un giudizio sul bilancio non appare ragionevole chiedere all'organo di controllo di formulare ai soci una proposta positiva in ordine all'approvazione del bilancio d'esercizio medesimo, si tratterebbe infatti di un controsenso<sup>4</sup>.

La norma di comportamento n. 7.1 CNDCEC risolve la predetta difficoltà di coordinamento nel senso che il collegio, fatte le peculiari valutazioni del caso concreto e nell'ipotesi in cui condivida le conclusioni del revisore, può formulare le proprie osservazioni sul bilancio per quel che riguarda l'attività di vigilanza, riferendo ai soci, nella propria relazione, di non essere in grado di formulare una proposta circa l'approvazione dello stesso a causa delle molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso segnalate da soggetto incaricato alla revisione legale.

<sup>4</sup> Cfr. F. Bava ed E. Bozza "Il coordinamento fra il giudizio di revisione e osservazioni e proposte ai soci in ordine all'approvazione del bilancio nella relazione unitaria del CNDCEC" in *Società e Contratti, Bilanci e Revisione* n. 4/21, pagine 112 e seguenti.

# Reati tributari, connessioni e implicazioni per i professionisti



Monica Busso, Docente corsi di formazione INRL

Il d. Lgs. 231/2001 ha introdotto la responsabilità amministrativa degli enti in relazione ad una serie specifica di reati (c.d. reati presupposto) esplicitamente elencati dalla norma. Se uno dei reati presupposto viene commesso, nell'interesse e/o a vantaggio dell'Ente, da un soggetto riconducibile all'Ente, l'Ente medesimo viene considerato responsabile e come tale sanzionabile. Tuttavia l'Ente può adottare comportamenti che, congiuntamente implementati, sono in grado di costituire una esimente di responsabilità: dotarsi di un adeguato modello organizzativo di gestione e controllo (MOGC); nominare un organismo di vigilanza indipendente (OdV) che possa monitorare che il MOGC funzioni e venga osservato e aggiornato; effettuare specifica attività di formazione rivolta ai soggetti apicali e ai loro sottoposti; adottare un codice etico e condividerlo con i propri collaboratori/fornitori/clienti.

L'elenco delle fattispecie di reati presupposto è mutato nel corso degli anni. Tra le variazioni c'è quella prevista dall'Art. 39 del D.L. n.124 del 26 ottobre 2019 (L.157/2019) che ha introdotto l'Art.25-quinquiesdecies nel D. Lgs 231/2001. Tale modifica, entrata in vigore il 25/12/2019, ha inserito tra i reati presupposto i seguenti reati tributari presenti nel D.Lgs.n.74/2000:

- Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti -Art. 2
- Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - Art. 3
- Emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per consentire a terzi l'evasione - Art. 8
- Occultamento o distruzione di documenti contabili - Art. 10

• Sottrazione fraudolenta al pagamento di imposte - Art.11  
L'Art.5 del D.Lgs.n.75 del 14 luglio 2020 ha ampliato l'elenco dei reati tributari enunciati nell'Art.25-quinquiesdecies del D. Lgs 231/2001 mediante il comma 1bis, che comprende una serie di reati tributari che acquisiscono valenza di reati presupposto solo allorché vengano commessi nell'ambito di sistemi fraudolenti transfrontalieri e al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un importo complessivo non inferiore a dieci milioni di euro:

- Dichiarazione infedele -Art.4
- Omessa dichiarazione -Art.5
- Indebita compensazione - Art.10-quater

Alcuni reati tributari contemplati dal D.Lgs. n.74/2000 sono rimasti esclusi dal novero dei reati presupposto: si tratta dell'*Omessa versamento di ritenute dovute o certificate* (Art.10 bis) e dell'*Omessa versamento di IVA* (Art.10 ter). La *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* (Art. 2 D.Lgs.n.74/2000) si configura quando si indicano elementi passivi fittizi nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione iva, avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti (le fatture/documenti sono registrati nelle scritture contabili obbligatorie e sono detenuti a fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria). Per "*altri documenti per operazioni inesistenti*" si intendono i documenti aventi rilievo probatorio analogo alle fatture in base alle norme tributarie (ad esempio la scheda carburante o la ricevuta fiscale), emessi a fronte di operazioni non realmente effettuate (in tutto o in parte) o che indicano i corrispettivi o l'imposta sul valore aggiunto in misura su-

periore a quella reale, ovvero che riferiscono l'operazione a soggetti diversi da quelli effettivi.

La *Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici* (Art. 3 D.Lgs.n.74/2000) si configura quando si indicano nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione iva imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente (es: rimborsi spese gonfiati, rimborsi spese intestati ad un soggetto diverso da quello che ha realmente fruito del servizio) ovvero avvalendosi di documenti falsi (che però non sono fatture, altrimenti rientrerebbero nell'Art.2) o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria. Tale comportamento si configura come reato soltanto se si superano delle specifiche soglie quantitative enunciate nel comma 1 lettera a) e b) di tale articolo.

L'Art.8 del D.Lgs. 74/2000 prevede la punizione di chiunque emette o rilascia fatture o altri documenti per operazioni inesistenti al fine di consentire a terzi l'evasione delle imposte sui redditi o sul valore aggiunto.

Quando sono poste in essere operazioni simulate, tutti gli attori coinvolti commettono reato, violando però articoli di-

versi della normativa. Il soggetto passivo iva che emette la fattura per operazioni inesistenti viola l'Art. 8, il soggetto passivo iva che la registra in contabilità e deduce il relativo costo nella dichiarazione dei redditi viola l'Art. 2. Il soggetto che presenta rimborsi spese gonfiati viola l'Art.8, il soggetto passivo iva che li registra in contabilità e ne deduce il costo nella dichiarazione dei redditi viola l'Art. 3. Diverse sono le conseguenze in caso di violazione dell'Art.2 anziché dell'Art.3: chi contabilizza e deduce costi fittizi con fatture inesistenti compie sempre reato, chi usa altri artifici gode di soglie al di sotto delle quali si configura un illecito che non è reato.

Particolarmente critica è la posizione di chi emette fatture o altri documenti per operazioni inesistenti per consentire a terzi l'evasione (Art.8), perché non solo non gode di soglie, ma apparentemente non dispone di possibilità di ravvedimento, che invece è fruibile da chi presenta una dichiarazione fraudolenta, perché potrebbe inviare una dichiarazione integrativa che non rilevi più gli elementi fittizi in deduzione e pagare il dovuto. Invece, l'emissione di una fattura per operazione inesistente, ormai dotata di data e contenuto certo grazie alla fatturazione elettronica, sembrerebbe non concedere scampo.



Si avvisano tutti gli iscritti che gli uffici della sede di Roma e la segreteria saranno chiusi per la pausa estiva da venerdì 31 luglio a mercoledì 1 settembre.

---

**L'istituto augura Buone Vacanze**

## FOCUS

# Banca Etica, un partner per il Terzo Settore

Dalla sua nascita (1999) ad oggi Banca Etica ha perseguito la sua missione di agire come un istituto di credito ispirato alla Finanza Etica, proponendo un'esperienza bancaria diversa, con prodotti e servizi bancari per privati e famiglie, per organizzazioni e imprese.

I capisaldi del suo statuto, del resto, sono fin troppo espliciti: trasparenza, partecipazione, equità, efficienza, sobrietà, attenzione alle conseguenze non economiche delle azioni economiche, credito come diritto umano. Per perseguire le proprie finalità Banca Etica ha elaborato un **Manifesto** e sviluppato diversi **strumenti di "garanzia etica"** per assicurare l'effettiva possibilità di un **uso responsabile del denaro**.

Con il risparmio raccolto ha finanziato organizzazioni che operano in quattro settori specifici: cooperazione sociale, **cooperazione internazionale, cultura e tutela ambientale** e ad oggi è l'unica banca in Italia che mostra sul proprio sito tutti i finanziamenti erogati.

In estrema sintesi Banca Etica è una banca cooperativa dove la gestione democratica è assicurata dalla libera partecipazione dei soci secondo il principio di "una testa, un voto". Il suo profilo istituzionale è espressione della volontà della nostra base sociale ed i suoi numeri sono il risultato dell'impegno di soci, clienti e collaboratori, che assicurano la presenza in tutta Italia attraverso una rete di Filiali, Banchieri Ambulanti e Gruppi di Iniziativa Territoriale. A

Sede Banca Etica



loro e a tutti gli *stakeholder*, vengono rendicontate tutte le performance economica, sociale e ambientale attraverso gli strumenti che esprimono la sua politica per la **Responsabilità Sociale d'Impresa**.

Insieme a **Etica SGR, Cresud, alla Fondazione Finanza Etica e alla Fundación Finanzas Éticas**, Banca Etica si presenta oggi come una rete di servizi finanziari e per la promozione culturale, ambientale ed umana. Oggi più che mai Banca Etica crede nell'esistenza di uno spazio dove il denaro non diventa il fine ma un mezzo per sostenere iniziative imprenditoriali (profit o non profit) in grado di migliorare la qualità della vita delle persone, in particolare di quelle più fragili, l'ambiente e quindi l'intera comunità.

*"Banca Etica - spiega **Andrea Tracanzan, Responsabile del Dipartimento Proposta di Finanza Etica di Banca Etica - nasce da un sogno collettivo e il suo impegno civico, sociale, ambientale è scritto nello Statuto. A 20 anni dall'apertura del primo sportello a Padova, oggi siamo un gruppo bancario che lavora in Italia e in Spagna e che ha colto la sfida di una crescita importante, tenendo al centro l'obiettivo di mettere gli strumenti finanziari a servizio di un'economia inclusiva e a impatto ambientale positivo"***  
*"Per restare coerenti e rafforzare il patto di fiducia con le persone, che siano soci o clienti, lavoriamo per rendere oggettivi e pubblici i nostri risultati: non solo pubblichiamo l'elenco delle realtà che finanziamo ma, attraverso il bilancio sociale e il report di impatto, mostriamo gli effetti non economici del nostro agire e ci apriamo alla comunità per ascoltare nuovi bisogni e proposte di miglioramento".*

Una missione impegnativa secondo la stessa Banca Etica, che cerca di renderla oggettiva tramite la misurazione del bilancio sociale e con il report d'impatto, che vuole, anno per anno, raccontare come i crediti rilasciati si traducono in posti di lavoro, riduzione di CO2, ettari di biologico coltivati, eventi culturali, e molto altro.





# FORMAZIONE E-LEARNING

## Speciale Revisione Legale

I corsi sono in corso di accreditamento dal CNDCEC per il rilascio dei crediti formativi ordinari e dal Ministero Economie e Finanze, validi allo scopo di conseguire Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale validi per l'anno 2021

**LA PARTECIPAZIONE AI SEGUENTI PACCHETTI FORMATIVI DI CENTRO STUDI ENTI LOCALI È GRATUITA PER GLI ISCRITTI INRL IN QUANTO FINANZIATA DALL'ISTITUTO**

N. **1**

### SEZIONE REVISORI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE LORO SOCIETÀ PARTECIPATE

(n. 10 ore valide per la formazione dei Revisori degli Enti Locali)

- LA "LEGGE DI BILANCIO 2021-2023" E LE MANOVRE 2020: LE RICADUTE SUL QUADRO ADEMPIMENTALE E SUI BILANCI DEGLI ENTI LOCALI. BUONE PRATICHE ADOTTATE SUL CAMPO (4 ore)
- IL METODO ARERA E L'APPROVAZIONE DEL PIANO FINANZIARIO TARI 2021 (4 ore)
- IL BILANCIO DI PREVISIONE NEGLI ENTI LOCALI E GLI ALLEGATI GUIDA PRATICA OPERATIVA AI CONTROLLI ED ALLA STESURA DEL PARERE DEL REVISORE (2 ore)

N. **2**

### SEZIONE REVISIONE LEGALE SOCIETÀ

(n. 20 moduli da n. 1 ora ciascuno per un totale di n. 20 ore in materie caratterizzanti)

- Principio ISA Italia 200: obiettivi generali della revisione - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.3** \*
- Preparazione della revisione legale e valutazione dei rischi per l'indipendenza - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.4.10** \*
- L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi secondo il principio ISA Italia n. 315 - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.13A** \*
- Elementi probativi a supporto dell'attività di revisione - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.18** \*
- Le procedure di revisione in tema di adempimenti richiesti dalla normativa fiscali in vigore - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.5.22** \*
- I controlli per la prevenzione dei reati societari ed il modello ex D.Lgs. 231/2001 - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.15** \*
- Principio di revisione ISA Italia 560: eventi successivi - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.26** \*
- Principio ISA Italia n. 570: valutazione della continuità aziendale alla luce anche dei nuovi sistemi di allerta - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.27A** \*
- Le comunicazioni del revisore con i responsabili delle attività di governance - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.10A** \*
- L'attività di revisione nell'ambito degli Enti del Terzo settore - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.28** \*
- Disciplina normativa del controllo legale dei conti - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.2** \*
- La proposta motivata dell'organo di controllo per il conferimento degli incarichi di revisione: criteri e modalità operative - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.7** \*
- Principi e tecniche per l'analisi e valutazione del sistema di controllo interno - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.13** \*
- Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.14** \*
- Principio ISA Italia 505: conferme esterne - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.20** \*
- Revisione delle stime contabili e delle stime del fair value - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.24A** \*
- I controlli del revisore in relazione al nuovo Codice della Crisi d'Impresa - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.3.26** \*
- Le attività di verifica del revisore in presenza di operazioni straordinarie - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.5.11** \*
- Richiami d'informativa ed altri paragrafi della relazione del revisore indipendente - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.2.34A** \*
- Ruoli e responsabilità del Collegio sindacale e rapporti con il revisore legale - 1 ora, 1 credito formativo - Codice Materia **A.1.16** \*

\* Circ. MEF n. 26/2017

La partecipazione ai due percorsi formativi (Enti Locali e Revisione legale Società), permette di maturare:  
**n. 10** crediti formativi validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale dei Revisori degli Enti Locali  
**n. 20** crediti formativi caratterizzanti validi per l'assolvimento dell'obbligo formativo annuale per i Revisori legali  
**n. 30** crediti formativi professionali per i professionisti Dottori commercialisti ed Esperti contabili iscritti all'Ordine

I corsi sono in corso di accreditamento dal CNDCEC per la formazione obbligatoria dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili per l'anno 2020 nonché dal Ministero Economie e Finanze per il rilascio dei Crediti Formativi nelle materie riferite alla Revisione Legale per l'anno 2020.

Centro Studi Enti Locali è un organismo accreditato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze per la formazione professionale continua dei Revisori Legali

**I corsi sono visualizzabili e validi per il rilascio dei crediti formativi entro il 31.12.2021**

## ENTI LOCALI

# Revisori degli Enti locali indipendenza e revoca



**Giuseppe Vanni**, Dottore commercialista e Revisore di Enti Locali, Pubblicista

I revisori dei conti degli Enti Locali devono svolgere con indipendenza l'incarico anche nel caso vengano variate le modalità di nomina da parte dell'Ente Locale.

L'indipendenza è in linea teorica assicurata con più istituti: modalità di determinazione del compenso, possibilità di svolgere l'incarico per massimo 6 anni in uno stesso Ente, obbligo di aggiornamento professionale, modalità di nomina e irrevocabilità dell'incarico, salvo la previsione dell'art. 235, comma 2, del Tuel: *“Il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'art. 239, comma 1, lett. d) [20 giorni dalla trasmissione della proposta di rendiconto o termine più lungo previsto regolamentarmente]”*.

La normativa sulle modalità di nomina dei Revisori degli Enti Locali, comunque sempre a seguito dell'elezione del Consiglio comunale, negli ultimi anni ha oscillato da una nomina di “fiduciaria” tecnica da parte dello stesso Consiglio Comunale ad una nomina di assoluta terzietà, dopo l'entrata in vigore effettiva dell'art. 16, comma 25, del D.L. n. 138/2011 *«Istituzione dell'Elenco dei revisori dei conti degli enti locali e modalità di scelta dell'Organo di revisione economico-finanziario»*. Si prescrive, infatti, che tutti i revisori dovevano essere scelti mediante estrazione dall'apposito Elenco dei revisori dei conti degli Enti Locali al quale potevano aver accesso gli iscritti nel Registro dei revisori legali e gli iscritti agli Ordini dei Dottori commer-

cialisti e degli esperti contabili. Il Regolamento attuativo è stato adottato con Decreto del Ministero dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012 e ha suddiviso l'Elenco in sezioni regionali e in 3 fasce in ragione della popolazione dell'Ente di riferimento (fascia 1: popolazione inferiore a 5.000 abitanti; fascia 3: popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti; fascia 2: popolazione intermedia a quella prevista per le altre due fasce) alle quali potevano accedere i revisori, tutti in possesso dei requisiti formativi, via via con maggiore anzianità di iscrizione al Registro dei revisori o all'Odcec e con un numero maggiore di incarichi di revisione negli Enti Locali conclusi.

La scelta dell'Organo di revisione economico-finanziario da parte del Consiglio Comunale fu così limitata alla presa d'atto dell'estrazione effettuata dalla Prefettura della provincia di appartenenza e allo stabilire il compenso annuale nel rispetto dei limiti massimi previsti per fascia dimensionale degli Enti Locali dal Dm. Interno 21 dicembre 2018, con verifica dell'accettazione da parte del revisore sorteggiato e delle sue eventuali cause di ineleggibilità/incompatibilità. In proposito è da segnalare che sia l'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali, con l'Atto di orientamento n. 1 del 13 luglio 2017, che la Fondazione Dottori commercialisti con il Documento del Consiglio nazionale, con il documento *“Raccomandazioni in materia di equo compenso per i componenti degli Organi di revisione economico finanziaria degli Enti Locali”* dell'aprile 2021, indicavano quale compenso minimo per



***Il collegio dei revisori, in caso di assenza di un componente, è validamente costituito e può operare purché siano presenti almeno 2 componenti***

il revisore dei conti di un Ente locale quello stabilito dal Dm. 21 dicembre 2018 come limite massimo previsto per la fascia demografica immediatamente inferiore a quella di riferimento.

A partire però dall'ottobre 2019, tenuto conto di quanto previsto dall'art. 57-ter, del DI n. 124/2019, modificativo del citato art. 16 del DI. n. 138/2011, oltre a modificare la territorialità dell'Elenco dei revisori dei conti degli Enti Locali da regionale a provinciale [attuazione sempre in attesa della prevista modifica governativa del Decreto del Ministero dell'Interno n. 23 del 15 febbraio 2012] è stato disposto che per i Comuni con popolazione pari o superiore a 15.000 abitanti i Consigli Comunali, a maggioranza assoluta dei membri, eleggono il componente dell'Organo di revisione con funzioni di presidente, scelto tra i soggetti validamente inseriti nella fascia 3 (fascia più elevata) dell'Elenco dei revisori dei conti degli Enti Locali. La *ratio* della norma era sostanzialmente dettata dalla ragione di veder nominato Presidente dell'Organo di revisione, specie per i Comuni di grande dimensione, un professionista esperto nel valutare le problematiche degli Enti Locali di dimensione significativa che la procedura di estrazione per fasce fino a quel momento non aveva garantito.

Al riguardo la Finanza locale ha precisato, con proprio Parere del 17 febbraio 2021, che l'elezione del Presidente dell'Organo di revisione deve avvenire previa valutazione del possesso dei requisiti previsti dalle disposizioni di legge e dai regolamentari vigenti, proprio al fine di sottrarre l'elezione dalla mera fiduciarità del rapporto fra il revisore stesso e gli amministratori di maggioranza in carica nell'Ente Locale, e così cercare di garantire/mantenerne il più possibile l'indipendenza.

In proposito segnaliamo che il Collegio dei revisori non è un "collegio perfetto", come indicato dall'art. 237, comma 1, del Tuel, e come precisato dal Ministero dell'Interno con

Dm. 19 settembre 1991, Fl. N. 33/1991, per cui in caso di assenza di un componente è validamente costituito e può operare purché siano presenti almeno 2 componenti. Il Collegio deve riunirsi presso la sede dell'Ente o eventualmente in luogo diverso, se deciso dai suoi componenti. L'assenza alle riunioni di un revisore deve essere comunicata e giustificata. Il Regolamento di contabilità può stabilire la revoca per inadempienza in caso di reiterate assenze non giustificate da pare dei singoli componenti l'Organo di revisione. I singoli componenti possono eseguire anche verifiche e controlli individuali. La possibilità di operare separatamente può essere prevista dallo statuto o dal regolamento dell'Ente Locale, con particolare riguardo allo svolgimento dell'attività istruttoria connessa all'esercizio della funzione di vigilanza sulla regolarità contabile e finanziaria della gestione. Le verifiche individuali devono essere preventivamente segnalate e motivate al Presidente, successivamente riferite e documentate al Collegio nella prima riunione e verbalizzate. Il Presidente può assegnare specifici incarichi di esame ai componenti o ripartire compiti fra i medesimi, salva poi la collegialità della decisione.

Tutte le decisioni del Collegio sono adottate in forma collegiale.

Per ciò che concerne le sedute e, dunque, la convocazione, la votazione e la verbalizzazione, si precisa che ove non vi siano norme di legge o regole stabilite nel Regolamento di contabilità dell'Ente Locale l'Organo di revisione ha il potere di auto organizzarsi.

Il Ministero dell'Interno, con Parere del 21 aprile 20201, ha sostenuto che rientra nella competenza dell'Ente Locale ogni aspetto riguardante il funzionamento dell'Organo di revisione, come disciplinato dalla normativa in vigore, compresa l'adozione degli eventuali provvedimenti di cui all'art. 235, comma 2, del Tuel (procedura di revoca), laddove vengano riscontrate/dimostrate inadempienze in merito all'obbligo di trasmissione, da parte del revisore medesimo, della relazione-questionario relativa al rendiconto; e aggiungendo che la revoca non comporta alcuna sanzione rispetto all'iscrizione del revisore nell'Elenco dei revisori degli Enti Locali non essendovi una specifica previsione normativa al riguardo.

Con riguardo all'istituto della revoca, secondo il Consiglio di Stato (Sentenza n. 2785/2018) viene escluso che la revoca sia un atto meramente discrezionale dell'Amministrazione adottabile "ad nutum", e precisato che la

mancata presentazione della relazione alla proposta di Deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'art. 239, comma 1, lett. d), del Tuel, non è l'unico presupposto per la revoca del revisore di un Ente Locale, in quanto occorre coordinare le previsioni dell'art. 235, comma 2, Tuel, anche con il l'art. 239, comma 1, lett. a) del Tuel (compito del revisore lo svolgimento di attività di collaborazione con l'Organo consiliare) e di eventuali previsioni regolamentari in proposito (per es.: gravi motivi che influiscono negativamente nell'espletamento del mandato del revisore dei conti).

Pertanto viene sostenuto dal Consiglio di Stato che inadempienze gravi e riscontrabili, anche al di fuori dell'unica fattispecie tipizzata, possono determinare la revoca di un revisore dei conti di Ente Locale, mentre la sopravvenuta mancanza di "fiducia" da parte dell'Amministrazione nominante non legittima la revoca del revisore dei conti se non determinata da inadempienze gravi, significative e comprovate. L'adeguata motivazione a sostegno del provvedimento di revoca deve essere provata rigorosamente. Fattispecie di inadempienza passibile con l'avvio della procedura di revoca del revisore risultano essere:

- il mancato invio (o grave ritardo nell'invio) dei questionari alla Corte dei conti (Corte dei conti, Sezione regionale della Sardegna, Parere n. 71/19, e Sezione regionale dell'Abruzzo, Deliberazione n. 126/2019/PRSE), in quanto tale comportamento compromette lo svolgimento del controllo successivo che la legge attribuisce alla Corte stessa;
- il continuo intralcio, i reiterati conflitti con gli organi amministrativi e i colpevoli ritardi esorbitanti i limiti delle funzioni del revisore dei conti (Sentenza Tar Lecce, Sezione II, n. 747/2014);
- il ritardato invio della relazione al rendiconto, anche nel caso di mandata risposta degli uffici comunali a richieste di chiarimenti del revisore (Sentenza Tar Lombardia n. 592/2020).

Al contrario, a garanzia dell'indipendenza del revisore dei conti, l'Amministrazione non può abusare o utilizzare in modo distorto l'istituto della revoca (Sentenza Tar Molise n. 355/2016) e il conflitto d'interessi con l'amministrazione per reiterati denunce e rilievi non si può configurare come passibile di revoca se non nel caso in cui vi siano elementi oggettivi inerenti i rapporti di inimicizia pregressa, rapporti d'interesse personale in contrasto con la tutela dell'interesse pubblico, ecc. (Sentenza Tar Marche n. 192/2020).

A sostegno segnaliamo la Sentenza Tar Lombardia, Sezione I di Brescia, n. 716/2019 che sostiene che la "fiducia" dell'Amministrazione civica in un determinato revisore non può legittimare né l'affidamento né la revoca del revisore stesso, in quanto, in ambito amministrativo, la "fiducia" non è intesa nel senso di coerenza all'indirizzo politico o di adesione alle volontà dell'organo elettivo.

Per quanto riguarda i revisori si deve, quindi, parlare di "fiducia tecnica", intesa come capacità di realizzare il fine pubblico, con professionalità e rispetto delle regole in modo autonomo, imparziale e indipendente.

Un rapporto fiduciario fra amministrazione e revisori in carica è escluso (Sentenza Consiglio di Stato, Sezione V, n. 677/2017) e la revoca dei revisori dei conti è certamente espressione di un potere di natura autoritativa, cui si applica la disciplina in materia di comunicazione di avvio del procedimento. L'affidamento dell'incarico è, infatti, espressione dell'esercizio di poteri pubblicistici solo a monte del conferimento dell'incarico, mentre poi nel corso di svolgimento dello stesso l'Amministrazione può intervenire esercitando esclusivamente poteri di autotutela pubblicistica.

Infatti, la revoca dell'incarico non comporta l'espressione di valutazioni discrezionali pure, perché la disciplina applicabile in materia delimita il potere di revoca riconosciuto all'Ente Locale nel corso del rapporto solo a determinate fattispecie. L'art. 235, comma 2, del Dlgs. n. 267/2000, permette all'Amministrazione soltanto l'apprezzamento di



---

*La sopravvenuta mancanza di "fiducia" da parte dell'Amministrazione nominante non legittima la revoca del revisore se non determinata da inadempienze gravi, significative e comprovate*

---

un profilo, quello relativo agli inadempimenti del revisore, che costituisce il presupposto fondamentale per l'esercizio del potere di revoca.

L'inadempimento del revisore deve essere oggettivo e fattuale, e su questo il giudizio di valore deve essere condotto in base ad un criterio di gravità, non essendo conforme ai principi di buona fede e di ragionevolezza un'interpretazione che consideri come inadempimenti anche quei fatti che siano di lieve entità (rispetto agli interessi dell'Ente locale).

Nell'accertare l'inadempienza del revisore, l'Amministrazione comunale, deve valutare anche l'incidenza dei fatti contestati rispetto agli interessi implicati nel rapporto, valutazione che, se non qualificabili in termini di discrezionalità amministrativa pura, tuttavia, indubbiamente, sono connotate da opinabilità, quantomeno nella valutazione della gravità dei fatti addebitati.

Quindi, il rapporto di fiducia Ente Locale/revisore dovrebbe basarsi sul carattere professionale del soggetto individuato, sui suoi requisiti di capacità, esperienza e idoneità alla funzione, in modo che questi sia vincolato dalle sue responsabilità nella realizzazione degli obiettivi e dei programmi a servizio dell'Amministrazione e non subordinato a singole parti politiche, come inevitabilmente si avrebbe nel caso di rapporti fiduciari interpersonali.

La Sentenza del Tar Lombardia citata, pertanto, conclude che un revisore dei conti di un Ente Locale non può essere revocato per il solo fatto che questo abbia rilasciato un parere negativo, ossia l'Amministrazione non può procedere a revocarlo dall'incarico di revisore per ragioni di contrasto in ordine alle scelte dell'Amministrazione, perché ne risulterebbe alterato il corretto rapporto tra controllore e controllati, facendo tra l'altro presente che le cause di revoca sono tipizzate. Naturalmente il Parere negativo rilasciato deve essere professionalmente corretto, ossia effettuando le attività presupposte in modo diligente. Per giustificare l'avvio di una procedura di revoca dell'incarico per cessazione del rapporto di fiducia occorrerebbe anche dimostrare l'inadempienza grave e significativa del revisore agli obblighi della propria funzione. Solo violando un tale dovere può dichiararsi da parte dell'Ente Locale di non avere più fiducia con il revisore interessato, divenendo concreta l'impossibilità di continuare la collaborazione non interpretata lealmente dallo stesso.

Il principio di diritto affermato nella Sentenza del tar Lombardi è quindi il seguente: in ambito amministrativo, con

l'eccezione di alcuni incarichi pubblici espressamente individuati dalla legge, non rileva la fiducia soggettiva tra le persone. La fiducia è invece intesa in senso oggettivo, come coerenza tra la funzione rivestita e le azioni poste in essere sulla base della funzione.

Il Tribunale ha tenuto anche a precisare che la finalità del ricorso non è la reintegrazione nell'incarico, con estromissione della parte controinteressata (nuovo revisore), ma la salvaguardia della propria onorabilità professionale, ergo l'oggetto della domanda è sostanzialmente l'accertamento della mancanza dei presupposti della revoca, con risarcimento in forma specifica del danno di immagine, assieme a una compensazione monetaria.

Anche la Sentenza n. 716/2019, della prima Sezione Brescia del Tar Lombardia, indica come cogente l'indipendenza del revisore dei conti nella sua attività collaborativa con il Consiglio Comunale, che non può essere sottomessa alle pretese dell'Amministrazione quando viene in discussione il suo ruolo e la sua professionalità, garante della buona amministrazione.

Infine, come sostenuto recentemente dall'Osservatorio sulla finanza e la contabilità degli Enti Locali nell'atto d'indirizzo del 25 giugno scorso di proposta normativa sulla revoca quale causa di risoluzione dell'incarico di revisore, risulta auspicabile che, al fine di garantire il corretto esercizio del potere di revoca, le amministrazioni adottino uno specifico regolamento dove individuare le fattispecie di inadempimento gravi ulteriori rispetto alla fattispecie tipizzata di cui all'art. 235, comma 2, del Tuel. Tale regolamento potrebbe tener conto di criteri direttivi da emanarsi con Decreto ministeriale, nel quale individuare sia le più significative e ricorrenti fattispecie tipiche di inadempimento a fondamento dell'esercizio del potere di revoca da parte dell'Ente Locale, che i criteri di valutazione degli elementi di gravità che connotano comportamenti definiti da evidente negligenza, anche se non integranti da specifiche ipotesi di omissioni adempimentali che rendano legittimo e doveroso l'esercizio del potere di revoca. L'Amministrazione deve individuare e contestare al revisore gli elementi fattuali del comportamento negligente e del rapporto di causalità fra questi elementi e i concreti effetti dannosi sulla sana gestione dell'Ente. Ogni atto di iniziativa dell'esercizio del potere di revoca deve essere compiutamente motivato e deve garantire adeguata difesa al revisore e corretto contraddittorio tra le parti.

## LO SCAFFALE

### **Codice Civile: norme tributarie e principi contabili**

di Riccardo Bauer

#### **Edizioni – Novecento Media**

*Un'opera che oggi appare un supporto indispensabile per il professionista: il lavoro del professor Riccardo Bauer illustra tutte le novità e gli aggiornamenti normativi. In particolare, la modifica della Costituzione in materia di riduzione del numero dei parlamentari; le modifiche apportate al Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza e le sue ripercussioni sul Libro V del Codice civile e sul Testo Unico in materia bancaria e creditizia; e ancora, le nuove norme di comportamento del collegio sindacale per le società non quotate, applicabili dal 1° gennaio 2021; nonché il nuovo principio contabile OIC 33 in materia di passaggio ai principi contabili nazionali e tutte le novità della Legge di Bilancio, col decreto Ristori e le novità della legge di bilancio e la relativa normativa dettata dall'emergenza Covid-19. L'autore, Riccardo Bauer, tra i più apprezzati collaboratori del Giornale del Revisore, è presidente della Commissione Principi Contabili dell'Ordine di Milano, docente di revisione aziendale all'Università Cattolica di Milano, mediatore accreditato presso il Ministero della Giustizia, dottore commercialista e revisore dei conti. Autore di numerose pubblicazioni in tema di controllo e revisione, ha alcune rubriche periodiche su riviste specializzate e si occupa anche di principi contabili internazionali e di mediazione.*



### **Manuale delle scritture contabili 2021**

di Salvatore Giordano

#### **Edizioni: Maggioli Editore**

*Questo manuale redatto da Salvatore Giordano contiene tutti i principali riferimenti relativi agli interventi normativi, emanati per fronteggiare l'emergenza Covid, che hanno reso il 2020 un anno del tutto "particolare" anche nell'ambito delle scritture contabili. Ancora più degli anni passati, quindi, risulta importante un testo di supporto operativo per chi si occupa di contabilità aziendale. Il Manuale, giunto alla sua sedicesima edizione, nasce dall'esigenza di dare all'operatore contabile un quadro completo relativo a più di 300 voci che si è soliti incontrare nella stesura delle scritture contabili aziendali. Per comodità di consultazione, le voci sono state sistemate in ordine alfabetico e sono rintracciabili grazie alla pratica rubricatura presente a margine del testo. L'obiettivo dell'opera è quello di fornire le soluzioni applicative per qualsiasi tipo di scrittura contabile si presenti, in maniera logica e trasparente, senza mai confondere le norme civilistiche con quelle fiscali. Ciascuna voce viene illustrata con un commento tecnico sull'argomento, un approfondimento civilistico e fiscale ed infine un esempio pratico della scrittura contabile.*



# SCEGLI LOCAUTO PER I TUOI VIAGGI DI LAVORO E DI PIACERE

Grazie alla convenzione con **Locauto**, i **Revisori Legali** hanno diritto a un **fantastico sconto sulla tariffa web** per i noleggi di auto e furgoni in tutta Italia.

E con lo **Smart Check-In** noleggi alla massima velocità evitando code e assembramenti. Per un'esperienza di noleggio veloce, sicura e digitale!



Per il noleggio auto e furgoni  
codice sconto **120384-0-52-CC**



locautorent.com (02.430201)





*Nella predisposizione e preliminarmente all'invio della presente Rivista sono stati effettuati tutti i possibili controlli tecnici per verificare che i files siano indenni da virus. Ricordato che l'installazione di un'aggiornata protezione antivirus rientra comunque tra le regole fondamentali di corretta gestione di un qualsiasi sistema informatico, si declina da ogni responsabilità in ordine alla trasmissione di eventuali virus.*