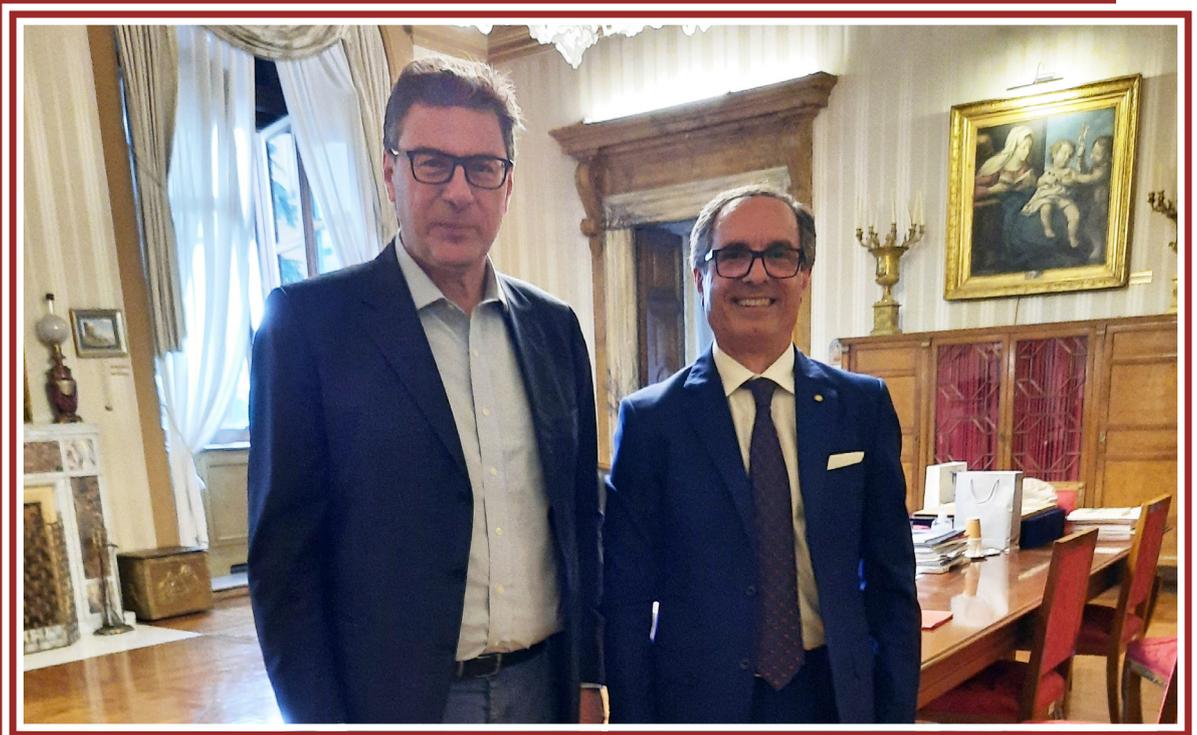


IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione
professionale del Revisore Legale



- I vertici INRL incontrano il Ministro dell'Economia Giancarlo Giorgetti
- La revisione legale è una professione e non una funzione
- La grande sfida del Pnrr
- La sostenibilità aziendale, tutto quel che c'è da sapere



18 - 19 LUGLIO

Per la prima volta nella sua storia l'Istituto Nazionale Revisori Legali organizza una votazione democratica, tramite piattaforma online, per l'elezione dei propri delegati provinciali su tutto il territorio nazionale.

Ogni iscritto INRL avente diritto al voto ed in regola con la quota associativa 2023 potrà votare il delegato candidato per la propria provincia di iscrizione comodamente da casa tramite PC o dispositivi mobile in pochi minuti.

Le elezioni si terranno tramite voto elettronico nelle giornate del 18 e 19 luglio. La data ultima per presentare la propria candidatura è il giorno 8 luglio, inviando copia del modulo pubblicato sul sito dell'istituto (www.revisori.it) a segreteria@revisori.it, assieme alla copia del documento di identità del candidato e dei firmatari.

IL GIORNALE DEL REVISORE

SOMMARIO

EDITORIALE

Le istanze dell'Inrl presentate al Ministro Giorgetti e la centralità della professione di revisore per il rilancio delle imprese

Ciro Monetta pag. 03

Il revisore legale è una “professione” e non una “funzione”

Katia Zaffonato pag. 06

La relazione semestrale sul Pnrr in 8 capitoli

Raffaele Fitto pag. 08

Le nuove linee guida della Corte dei Conti per i revisori legali negli Enti Locali pag. 10

Le novità per il bilancio 2022... e non solo

Camilla Rubega pag. 11

ESG e sostenibilità, quel che c'è da sapere

Giuseppe Castellana e Davide Frangiamore pag. 16

Delega Fiscale, lo Statuto dei Diritti del Contribuente, tra Legge Ordinaria e Principi Costituzionali

Paolo Brescia pag. 20

Focus sull'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento

Luca Labano pag. 22

ENTI LOCALI

Controlli Corte dei conti su PNRR:

le novità introdotte dal “Decreto Pubblica Amministrazione” in corso di conversione

Andrea Mazzillo e Nicola Tonveronachi pag. 24

Luigi Maninetti (Vice presidente INRL):

“Alta Formazione Inrl, un successo stimolante”

Andrea Lovelock pag. 26

LO SCAFFALE pag. 27

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
Piazza della Rotonda n.70 00186 Roma (RM)

DIRETTORE RESPONSABILE: **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



WEBINAR

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
<input type="checkbox"/> MODELLI ORGANIZZATIVI 231 NELLE SOCIETÀ PUBBLICHE: CONTENERE IL RISCHIO DI RESPONSABILITÀ PER REATI "231" ALLA LUCE DEGLI EFFETTI DELLA NUOVA CONFIGURAZIONE DELL'AUTORICICLAGGIO	14 Giugno 2023	€ 65,00
<input type="checkbox"/> CORSO SPECIALISTICO SULLE NOVITÀ DEL CODICE DEGLI APPALTI 1° EDIZIONE	19 Giugno, 21 Giugno, 27 Giugno e 4 Luglio 2023	€ 250,00
<input type="checkbox"/> MODELLO 231 E ADEGUATI ASSETTI SINERGIE E COMPLIANCE INTEGRATA	20 Giugno e 27 Giugno 2023	€ 100,00
<input type="checkbox"/> LA RAZIONALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA I MODELLI HOLDING E MULTIUTILITIES	22 Giugno 2023	€ 65,00
<input type="checkbox"/> DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE E SALVAGUARDIA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO	27 Giugno 2023	€ 50,00
<input type="checkbox"/> CONTO ANNUALE 2022: LA RILEVAZIONE DEI DATI DA PARTE DEGLI ENTI LOCALI	28 Giugno 2023	€ 65,00
<input type="checkbox"/> LE RECENTI MODIFICHE AL CODICE DI COMPORTAMENTO DEI DIPENDENTI PUBBLICI	11 Luglio 2023	€ 80,00
<input type="checkbox"/> PRESTAZIONI PROFESSIONALI E "EQUO COMPENSO"	13 Luglio 2023	€ 50,00
<input type="checkbox"/> LE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE IRAP 2023 DI INTERESSE PER GLI ENTI LOCALI	22 Settembre 2023	€ 65,00
<input type="checkbox"/> APPUNTAMENTO FORMATIVO PER REVISORI DEGLI ENTI LOCALI E DELLE SOCIETÀ PUBBLICHE	19 Ottobre e 24 Ottobre 2023	€ 110,00
<input type="checkbox"/> L'ASSESTAMENTO GENERALE DEI CONTI E APERTURA DELLA SESSIONE DI BILANCIO 2023-2025	25 Ottobre 2023	€ 50,00

EDITORIALE

Le istanze dell'Inrl presentate al Ministro Giorgetti e la centralità della professione di revisore per il rilancio delle imprese



di **Ciro Monetta** - *Presidente Inrl*

Un incontro costruttivo e propositivo il colloquio col ministro dell'Economia e Finanze Giancarlo Giorgetti, tenutosi nei giorni scorsi presso il ministero in via xx settembre a Roma. Il ministro ha condiviso i passaggi più significativi del documento predisposto dai vertici dell'Inrl ed ha rassicurato circa l'impegno personale a favorire la cooperazione delle professioni contabili, senza deleterie contrapposizioni.

Nel dettaglio, il documento dell'Inrl consegnato al ministro Giorgetti, ripercorre la storia recente dell'associazione sindacale e ribadisce alcuni concetti basilari: innanzitutto l'Istituto Nazionale Revisori Legali è l'unico Ente accreditato presso il MEF in rappresentanza dei Revisori Legali Italiani e fa parte della Commissione ISA istituita presso lo stesso MEF.

Inoltre, l'Istituto è da sempre fortemente impegnato a monitorare l'evoluzione della Revisione Legale, anche al fine di ricercare soluzioni tecniche ed operative in grado di supportare al meglio l'attività degli iscritti e, più in generale, di tutti i Revisori legali. In questa prospettiva, è intenzione del Consiglio Nazionale di continuare a collaborare, con Istituzioni, Professionisti e Imprese al fine di identificare eventuali criticità e sviluppare i percorsi interpretativi più idonei, per la loro condivisione

Relativamente all'obbligo della nomina del Revisore Legale, nelle PMI, al fine di accompagnare le stesse in tale assolvimento, visto anche il periodo poco proficuo che stanno attraversando dopo pandemia, guerra e crisi energetica, potrebbe essere utile prevedere, per il primo triennio, un credito d'imposta a copertura parziale (*almeno*

50%) del compenso stabilito per l'organo di controllo. La copertura parziale del compenso potrebbe anche incentivare la revisione volontaria.

I benefici della revisione legale possono riassumersi in almeno quattro ambiti:

a) Nell'economia

La revisione legale apporta un beneficio immediato per la collettività garantendo, seppur non in termini assoluti, correttezza, legalità e trasparenza dell'informativa economica e finanziaria in un maggior numero di PMI (*un termometro per monitorare la salute delle aziende*). Altrettanti benefici, seppur non percepibili nell'immediato, ne ricaveranno le società revisionate, in termini di organizzazione interna di crescita e di immagine (*specie alla luce del nuovo obbligo di cui all'art. 2086 del c.c. e del D.lgs. 83/2022*).

b) Nel fisco

In presenza di una sempre maggiore affermazione del c.d. principio di derivazione dell'imponibile fiscale dal bilancio civilistico, il giudizio professionale sul bilancio, espresso dal soggetto incaricato della revisione legale (soggetto terzo indipendente), assume una sempre maggiore importanza. Infatti, il giudizio professionale, dopo aver comprovato la veridicità dei costi iscritti in bilancio, la correttezza delle scritture contabili e l'adempimento degli obblighi fiscali, contribuisce sicuramente a migliorare la posizione del contribuente nei confronti della stessa Amministrazione finanziaria.

c) Nell'accesso al credito

Relativamente ad una eventuale valutazione del merito creditizio di una società di capitali, assume sempre mag-

giore rilevanza la trasparenza dell'informativa aziendale. Infatti, la qualità dell'informazione contabile e organizzativa diventa essenziale per supportare progetti di sviluppo aziendali, ma anche per agevolare la concessione di finanziamenti e/o agevolazioni finanziarie.

Oggi, più che mai, l'intervento del revisore legale è un elemento di forza in quanto conferisce maggiore attendibilità ai dati contabili utilizzati dalle banche per l'attribuzione del rating.

d) Nelle evoluzioni dell'organizzazione aziendale

La revisione legale introduce importanti elementi di valutazione, indispensabili per il miglioramento degli assetti organizzativi della società, specie nelle piccole e medie imprese, spesso poco strutturate.

Nello svolgimento della propria funzione di controllo, il revisore legale è chiamato a segnalare ai responsabili dell'attività di governance e alla direzione eventuali carenze del sistema di controllo interno, suggerendo l'adozione delle opportune azioni correttive, oltre a monitorarne l'efficace attuazione.

Il fattore organizzativo riveste una sempre maggiore centralità soprattutto quale strumento strategico per la valutazione e la prevenzione dei rischi d'impresa; pertanto, tale attività assume ancora più rilevanza se si considera che il valore dell'azienda, la sua capacità di crescita e la propria continuità è correlata, non solo ai tradizionali fattori legati agli aspetti commerciali ed industriali, ma anche e principalmente all'adeguatezza dell'assetto organizzativo.

Considerando l'importanza dei suddetti benefici, un ulteriore intervento da prendere in considerazione nell'immediato potrebbe consistere nell'introduzione di sistemi premianti per tutte quelle società che sottopongono i propri bilanci alla revisione legale:

- in materia fiscale potrebbero essere previsti meccanismi atti a riconoscere una valenza fiscale del giudizio professionale espresso dal revisore legale, introducendo una sorta di "scudo fiscale" a favore delle imprese assoggettate a revisione legale, ovvero anche delle semplificazioni e/o alleggerimenti degli adempimenti formali tributari;
- per l'accesso al credito, l'impresa che sottopone il proprio bilancio alla revisione legale dovrebbe avere la possibilità di un accesso prioritario al credito, in termini di abbreviazione dei tempi per l'istruttoria, nonché la possibilità di accedere a crediti dedicati e anche benefici in termini di tassi di interesse.
- in termini di rating, istituendo il "rating d'impresa" con meccanismi analoghi al rating di legalità, che possano istituire una riconoscibilità certificata delle aziende

"sane", spendibile sia per la partecipazione ai pubblici appalti che sul mercato libero.

2. ESG - ELABORAZIONE DI SPECIFICI PRINCIPI

Considerato il ruolo che il Revisore Legale assume in ambito ESG, bisognerebbe prevedere delle linee guida/regolamenti anche per le attività di controllo dell'informativa a carattere non finanziario in merito alla rendicontazione di sostenibilità. A tal proposito **si propone la costituzione presso il MEF di un tavolo tecnico, di carattere consultivo**, che, in virtù della direttiva CSRD (già emanata), affronti in maniera puntuale tutti gli aspetti e le eventuali criticità previste all'interno della stessa Direttiva, con particolare riferimento al processo di definizione degli Standard di rendicontazione in materia di sostenibilità. Il tutto per poter fornire ai Revisori Legali gli strumenti necessari per svolgere le proprie attività e porre in essere i dovuti controlli al fine di garantire l'affidabilità di tali documenti.

3. GESTIONE DEL REGISTRO DEI REVISORI LEGALI

L'INRL è sempre più convinto che i Revisori Legali Italiani si sentono maggiormente tutelati se la gestione del Registro rimane in capo alla Consip, società partecipata 100% Mef, ferme restando le nostre richieste di una maggiore efficienza ed efficacia.

Sappiamo però che sia la norma comunitaria che quella nazionale, pur prevedendo che la gestione del Registro dei Revisori Legali rientra a pieno titolo tra le funzioni la cui responsabilità finale di controllo è attribuita all'autorità di vigilanza pubblica (MEF), tali funzioni potrebbero essere delegate ad altre autorità o organismi designati e/o altrimenti autorizzati dalla legge.

Pertanto, qualora si dovesse giungere ad una simile soluzione, vista la rappresentatività dell'INRL quale associazione di categoria dei Revisori Legali, riconosciuta a livello europeo, lo stesso si propone quale interlocutore qualificato per la costituzione dell'eventuale soggetto terzo.

4. VISTO DI CONFORMITÀ

Infine, ritornando sull'abrogazione del D.L. 146/2021 che abilitava i Revisori Legali all'apposizione del visto di conformità ai sensi dell'art. 35, D.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, considerati i requisiti professionali e di onorabilità propri dei Revisori Legali, che sono i medesimi richiesti dal sopra citato D.lgs. N. 241/1997, si suggerisce di voler riconsiderare l'allargamento ai Revisori Legali dell'apposizione del visto di conformità che non è altro che un riconoscimento ex lege di quanto il Revisore Legale ha sempre fatto con l'apposizione della firma sulle dichiarazioni delle società dallo stesso revisionate.

Tra l'altro, è anche opportuno ricordare che la categoria dei Revisori Legali, diversamente dalle professioni attual-

mente abilitate al rilascio del visto, è l'unica ad essere sottoposta alla vigilanza e al controllo del MEF.

Sulla scorta di quanto sopra si chiede che il MEF assuma ogni necessaria iniziativa al fine di inserire la categoria dei Revisori Legali tra i soggetti legittimati a rilasciare il visto di conformità di cui all'art. 35, D.lgs. 9 luglio 1997 n. 24, non trascurando quanto dettato dall'art. 40 del D.lgs. 9 luglio 1997 n. 241, il quale prevede, tra l'altro, che il Mef, con regolamenti adottati ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988 n. 400, stabilisca "ulteriori disposizioni attuative" del capo V relativo alle misure previste in materia di assistenza fiscale.

5. INSERIMENTO DEI REVISORI LEGALI TRA I SOGGETTI ABILITATI ALLA COMPOSIZIONE DELLE CRISI AZIENDALI

L'articolo 13 del Decreto Legislativo 14 del 2019 dispone che presso la camera di commercio, di ciascun capoluogo di regione e delle province autonome di Trento e di Bolzano è formato, con le modalità di cui al comma 5, un elenco di esperti nel quale possono essere inseriti: gli iscritti da almeno cinque anni all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e all'albo degli avvocati che documentano di aver maturato precedenti esperienze nel campo della ristrutturazione aziendale e della crisi d'impresa; gli iscritti da almeno cinque anni all'albo dei consulenti del lavoro che documentano di avere concorso, almeno in tre casi, alla conclusione di accordi di ristrutturazione dei debiti omologati o di accordi sottostanti a piani attestati o di avere concorso alla presentazione di concordati con continuità aziendale omologati. Possono inoltre essere inseriti nell'elenco coloro che, pur non iscritti in albi professionali, documentano di avere svolto funzioni di amministrazione, direzione e controllo in imprese interessate da operazioni di ristrutturazione concluse con piani di risanamento attestati, accordi di ristrutturazione dei debiti e concordati preventivi con continuità aziendale omologati, nei confronti delle quali non sia stata successivamente pronunciata sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o sentenza di accertamento dello stato di insolvenza.

L'esclusione dei Revisori Legali appare non plausibile e in quanto la professionalità di ogni Revisore Legale di un consulente esperto nella lettura ed interpretazione delle voci di bilancio nonché di valutare la condizione economico finanziaria dell'impresa. L'operatività professionale del revisore legale è disciplinata dai principi di revisione che ne dettano le linee guida ed una uniformità di comportamento. Pertanto, nell'ambito di esperienza e competenza di equilibrio gestionale e di continuità aziendale i Revisori Legali possono essere considerati al pari di altre figure

professionali ordinarie.

In conclusione l'INRL è fermamente convinto che per far ripartire l'economia sia indispensabile un sistema di inclusione e condivisione che possa coinvolgere istituzioni, professionisti, imprese e parti sociali. Risulta ormai indispensabile che le professioni Contabili (Revisori Legali - Commercialisti - Consulenti del Lavoro) svolgano ognuna il proprio ruolo ma che siano coordinate tra di loro al fine di condividere risorse, informazioni e competenze volte proprio alla ripartenza ed allo sviluppo dell'economia del Paese.

Il documento consegnato al ministro Giorgetti, si chiude con l'auspicio di essere convocati come "categoria" a tutti i tavoli tecnici, audizioni e confronti al pari delle altre categorie professionali.



Il revisore legale è una “professione” e non una “funzione”

I vertici dell’istituto ribadiscono le prerogative della categoria stabilite da sentenze incontestabili



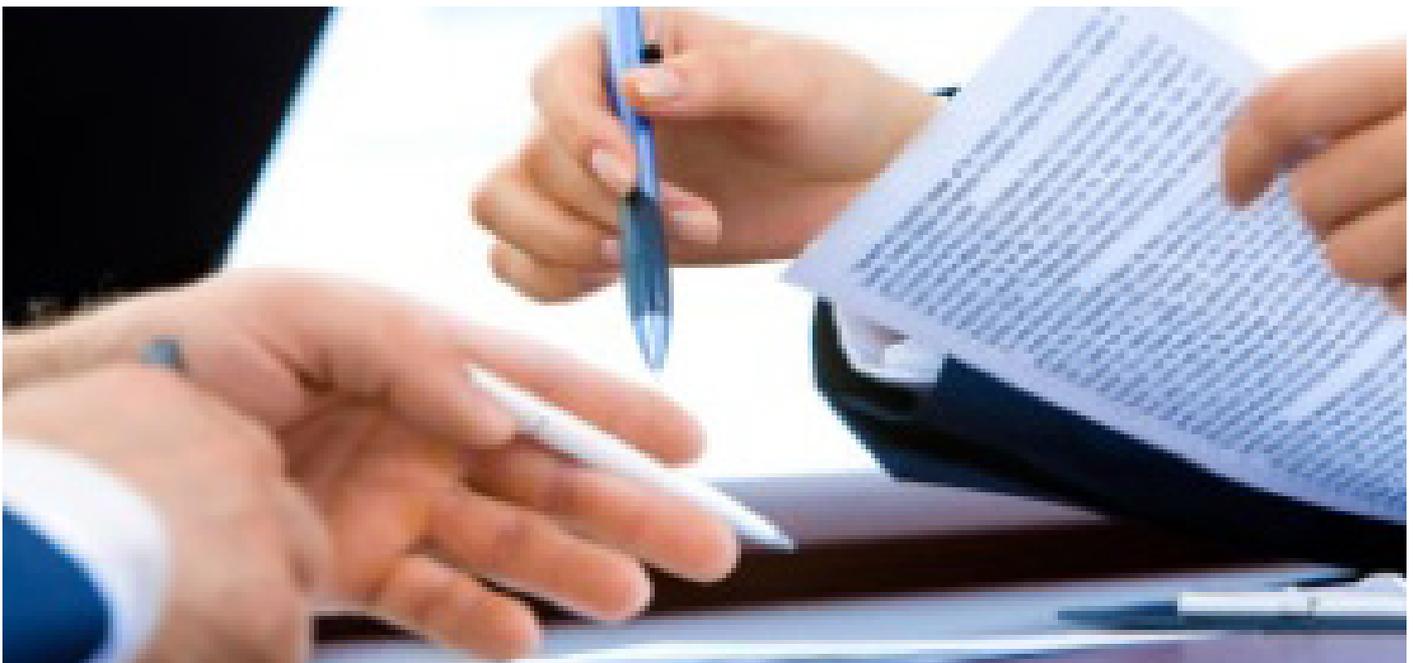
di Katia Zaffonato - segretario generale Inrl

La legge e la giurisprudenza parlano chiaro: la revisione legale è una professione esclusiva e protetta e non una mera *funzione* esercitabile da altra categoria professionale. Ogni eventuale tentativo – invero ormai desueto - di svincolare questa figura professionale si infrange contro gli incontestabili dettami della legislazione europea che - è sempre bene ricordarlo - è di rango superiore a quella nazionale. Il segretario generale dell’Inrl, Katia Zaffonato, nel ribadire il concetto riporta elementi circostanziati e documentati: *“Basti ricordare le materie di esame previste dall’ articolo 4 D.Lgs 39/2010 agg. al D.Lgs. 135/2016, ovvero l’esame di idoneità professionale per l’iscrizione al Registro e l’esercizio della professione di revisore legale, quali la contabilità generale, la contabilità analitica e di gestione, la disciplina del bilancio d’esercizio e del bilancio consolidato; e ancora i principi contabili nazionali e internazionali l’analisi finanziaria, la gestione del rischio ed il controllo interno, i principi di revisione nazionali e internazionali, la disciplina della revisione legale, la deontologia professionale e l’indipendenza, la tecnica professionale della revisione legale, il diritto civile e commerciale; per proseguire poi con materie di grande rilevanza come il diritto societario, il diritto fallimentare, il diritto tributario, la informatica ed i sistemi operativi, l’ economia politica, aziendale e finanziaria ed i principi fondamentali di gestione finanziaria. A fronte di tutte queste specifiche materie mi chiedo come non vengano riconosciute ai revisori legali le competenze in materia tributaria analoghe a quelle delle altre professioni contabili. Qui, ribadisce Zaffonato - sorge spontaneo domandarsi perché non si voglia il mercato dei*

servizi professionali contabili più meritocratico, competitivo e soprattutto migliore per il contribuente. È certamente uno spunto di riflessione per migliorare lo stato delle cose, considerato che il revisore legale può solo contribuire a migliorare la qualità delle prestazioni professionali tributarie nel loro complesso, nonché, di tutte quelle comunicazioni e dichiarazioni fiscali nelle quali è necessario apporre il visto di conformità. In virtù della preparazione professionale richiesta ai revisori legali ritengo incontestabile l’istanza - da tempo sostenuta dall’INRL - di far sì che revisori legali possano rappresentare il contribuente in commissione tributaria.” A supporto delle legittime rivendicazioni che l’Inrl sostiene da anni, è opportuno evidenziare alcune sentenze nelle quali viene esplicitamente menzionata la ‘professione’ del revisore legale, a partire dalla Corte costituzionale che con la sentenza n.437, depositata in cancelleria il 7 novembre 2002, che così si esprime: *“Sul punto si osserva che ciò che rileva, ai fini del presente giudizio di costituzionalità, è esclusivamente la circostanza che lo svolgimento dell’attività dei revisori contabili è subordinato, in base ad una specifica e autonoma disciplina, all’iscrizione in un registro analogo ad un albo professionale, mentre è irrilevante considerare che nell’ambito delle relative prestazioni ve ne siano alcune che presentano elementi di analogia con le attività proprie dei ragionieri”.* Anche la magistratura amministrativa, con il Consiglio di Stato, si è espressa in tal senso con il parere nr. 01589 del 2012 e la Sentenza Consiglio di Stato nr. 06132/2017, pubblicata il 28/12/2017, evidenziando che prima della riforma, infatti, la funzione di revisore contabile non era un titolo profes-

sionale a sé stante, potendo ritenersi un profilo interno alla professione di dottore commercialista, mentre sulla base dell'art. 2, comma 6, del dlgs 39/2010, si tratta di un titolo professionale vero e proprio. Si configurano quindi due distinte professioni, dottore commercialista e revisore legale, con effetti precisi ai fini della gestione degli albi relativi. *“Si tratta – conclude Zaffonato - di asserzioni e sentenze inequivocabili che spingeranno sempre l'Istituto a tutelare, la figura del revisore legale in ogni ambito ed a far valere l'attuale legislazione europea riguardo ad ogni azione di delegittimazione della professione di revisore legale.”* A ulteriore comprova è anche opportuno aggiungere che con il dlgs. nr. 39 del 27.01.2010 il legislatore ha previsto un'unica modalità per ottenere l'abilitazione da revisore legale, che è l'esame ad hoc, e che il decreto ministeriale attuativo (Decreto del ministero della giustizia nr. 63 del 19.01.2016), attualmente in vigore, prevede che, a partire dalle sessioni di esame del 2017 chi desidera solo l'abilitazione come revisore legale, deve superare l'esame da revisore legale presso il mef (sessioni annuali), mentre chi desidera sia l'abilitazione come dottore commercialista (o esperto contabile) sia come revisore legale, se non ha ancora superato l'esame da dottore commercialista (o esperto contabile), deve prima superare tale esame e, concluso il relativo tirocinio triennale, sostenere un “esame integrativo” per ottenere l'abilitazione anche come revisore legale. Qualora invece l'aspirante avesse già superato in passato l'esame da dottore commercialista (o

esperto contabile), e concluso il tirocinio triennale (e non di 18 mesi) come revisore legale, deve comunque sostenere “l'esame integrativo” per ottenere la relativa abilitazione. Chiarissimi in tal senso anche l'art. 5 lett. c) del decreto del ministero della giustizia nr. 63 del 19.01.2016, la nota ministeriale prot. 10084 del 31.03.2017 e l'ordinanza ministeriale nr. 45 del 26.01.2018. *“Ciò – ribadisce Zaffonato - conferma la distinzione degli ambiti e delle competenze professionali, per l'esercizio delle quali sono previsti albi ed elenchi distinti e con distinte modalità di accesso, per cui il dottore commercialista non può esercitare la professione di revisore legale se prima non completa il tirocinio triennale e non sostiene un apposito esame, necessario per l'iscrizione al registro nazionale tenuto dal mef. Pertanto, l'Istituto nazionale revisori legali (associazione sindacale di categoria da 67 anni) continuerà ad agire per il pieno riconoscimento ed il rispetto delle competenze e del ruolo del revisore legale, con ciò non si intende invadere alcun ambito di competenze altrui, ma si pretende solamente – com'è legittimo fare - il rispetto del proprio ruolo e della propria figura professionale, esercitata a pieno titolo, che non può essere assolutamente svilita ad una mera funzione.”* Per questo, recentemente, l'Inrl si è fatto promotore di una consulta delle professioni contabili, che possa, nel pieno rispetto delle competenze specifiche di ciascuna professione, operare nell'interesse superiore del cittadino e della società.



La relazione semestrale sul Pnrr in 8 capitoli



di Raffaele Fitto - *Ministro per gli Affari Europei, le politiche di coesione, il Sud e il Pnrr*

E' stata presentata e depositata ai primi di giugno la terza relazione semestrale sul Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza. La relazione analizza in piena trasparenza il PNRR italiano rispetto alla sua composizione, al finanziamento, al confronto con l'Europa, allo stato di attuazione finanziaria, agli open data, alla revisione e introduzione del capitolo RePowerEU e alle criticità attuative, legate a cambiamenti oggettivi intercorsi negli ultimi mesi, quali l'aumento dei prezzi e la debolezza delle strutture amministrative.

L'intento del lavoro fin qui svolto, ossia quello di rilevare le difficoltà registrate nella fase di attuazione del piano, ha uno scopo ben preciso: trovare le soluzioni per il pieno raggiungimento degli obiettivi finali. Tale lavoro sarà svolto nell'ambito della nuova organizzazione della Cabina di regia che assicura un diretto coinvolgimento e confronto con il partenariato economico sociale. Nel processo di revisione e aggiornamento del Piano, il Governo intende perseguire un proficuo confronto parlamentare, con l'intento di garantire la massima trasparenza nella rendicontazione dei risultati raggiunti e nella rappresentazione dello stato di attuazione di riforme ed investimenti. La puntuale descrizione dell'attività svolta, con riferimento a tutte le linee di intervento, intende mettere a disposizione del Parlamento uno strumento di valutazione dei progressi verso il conseguimento degli obiettivi finali del Piano.

La relazione è stata presentata in Consiglio dei Ministri dal Ministro per gli Affari Europei, le Politiche di Coesione, il Sud e il PNRR, Raffaele Fitto.

Nel primo capitolo della relazione sono illustrate le principali caratteristiche del Piano italiano, la sua genesi e composizione, evidenziandone l'articolazione ed i profili di complessità. Particolare attenzione è stata dedicata alla descrizione delle fonti di finanziamento, suddivise in prestiti e sovvenzioni, che sono state analizzate nel

dettaglio, per singola misura e singola annualità.

Il secondo capitolo illustra un ampio confronto del Piano Italiano con i Piani presentati dagli altri Paesi europei.

Il terzo capitolo elenca i 55 obiettivi raggiunti al 31 dicembre 2022, con particolare riferimento a tutti gli atti adottati dal Governo per consentire il pieno raggiungimento degli stessi.

Il quarto capitolo analizza nel dettaglio i traguardi e gli obiettivi con scadenza nel primo semestre 2023 e le azioni in corso per conseguirli.

Il quinto capitolo illustra lo stato di attuazione finanziaria del Piano, il più importante tra quelli presentati dagli Stati membri dal punto di vista delle risorse stanziare. Viene anche fornito un aggiornamento su Regis e open data e, soprattutto, la prospettiva di future pubblicazioni in grado di rafforzare la trasparenza delle informazioni e la centralità del portale Italiadomani. Il capitolo evidenzia la destinazione della quota del 40% al SUD.

Nel sesto capitolo sono esposti gli interventi normativi effettuati, in particolare con il decreto-legge 24 febbraio 2023, n. 13, convertito con modificazioni dalla legge 21 aprile 2023, n. 41, per rafforzare l'attuazione del PNRR, ed è descritta la nuova governance del Piano.

Il settimo capitolo effettua una analisi delle difficoltà attuative registrate nell'attuazione del Piano riconducibili al conflitto armato in Ucraina. L'aumento dei costi delle materie prime e dell'energia e le diffuse difficoltà di approvvigionamento delle stesse hanno prodotto una serie di effetti negativi sull'economia e sui contratti pubblici, con inevitabili riflessi sui prezziari utilizzati dalle stazioni appaltanti per stabilire gli importi da porre a base d'asta nelle gare per l'affidamento delle prestazioni. L'attuazione del Piano ha risentito, inoltre, degli squilibri registrati sul mercato del lavoro e dei limiti nella capacità amministrativa dei soggetti attuatori nonché dell'elevata frammentazione degli interventi.

Le principali criticità riscontrate nell'attuazione sono state classificate in macro-categorie riconducibili a fattori esterni di tipo oggettivo, quali l'aumento dei costi o l'interruzione delle forniture, a debolezze strutturali del sistema economico e a difficoltà normative, amministrative e gestionali.

L'ottavo capitolo presenta, infine, le proposte di revisione del PNRR necessarie a fronteggiare le criticità emerse nell'attuazione del Piano ed espone nel capitolo precedente, in coerenza con le disposizioni europee in materia di modifica e aggiornamento dei Piani. Nel medesimo capitolo sono inoltre illustrate le nuove misure che il Governo intende proporre in attuazione dell'iniziativa RePowerEU, di cui al Regolamento (UE) 2023/435 del 27 febbraio 2023, che modifica il Regolamento 2021/241.

L'iniziativa REPowerEU, in ragione delle difficoltà di approvvigionamento di energia sperimentate dall'Unione europea in seguito al conflitto in Ucraina, ha introdotto un nuovo quadro regolatorio che prevede la possibilità di

modificare i Piani Nazionali di Ripresa e Resilienza con l'aggiunta di un capitolo dedicato alle nuove azioni volte a porre fine alla dipendenza dell'Unione europea dai combustibili fossili russi. L'iniziativa mira a promuovere azioni coordinate di diversificazione delle fonti di approvvigionamento, accelerazione della diffusione delle energie rinnovabili e promozione di nuovi comportamenti di risparmio energetico, supportati da tecnologie innovative. L'insieme dei criteri e delle modalità di aggiornamento dei Piani nazionali sono dettagliati nella Comunicazione della Commissione europea 2023/C 80/01 contenente gli "Orientamenti sui piani per la ripresa e la resilienza nel contesto di REPowerEU", pubblicata in data 3 marzo 2023. In Italia le proposte in corso di elaborazione sono volte, in particolare, a rafforzare le infrastrutture necessarie a soddisfare le esigenze di fornitura del gas, a promuovere la decarbonizzazione dell'industria e a far fronte alla povertà energetica attraverso apposite misure a sostegno delle famiglie e delle imprese.



Le nuove linee guida della Corte dei Conti per i revisori legali negli Enti Locali

Erano attese da tempo dal mondo dei professionisti contabili ed a metà maggio sono state emanate: si tratta delle linee-guida ed il questionario contenuti nella delibera n.8 della Corte dei Conti, cui devono attenersi gli organi di revisione economico-finanziari degli enti locali nella predisposizione della relazione sul rendiconto 2022, ai sensi dell'art.1 commi 166 e seguenti, della legge del 23.12.2005 n.266.

Il documento del principale organismo di contabilità pubblica è composto di 12 punti, ovvero le linee guida e il questionario che i revisori degli enti locali dovranno inviare alle Sezioni regionali di controllo nei prossimi mesi. Nella delibera viene specificato che le "Linee guida" intervengono in un quadro di finanza pubblica fortemente caratterizzato da due aspetti: innanzitutto il ritorno alle condizioni di gestione ordinaria con la piena ripresa delle procedure di accertamento e di riscossione delle entrate proprie e la parziale cessazione degli effetti delle misure di flessibilità che erano state disposte dalla legislazione emergenziale. E riguardo al secondo aspetto l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR), che risulta essere di grande ampiezza strategica e di complessa trama realizzativa che coinvolge in consistente misura finanziaria e funzionale gli enti territoriali

In tale ottica i revisori legali – viene specificato testualmente nel documento della Corte dei Conti – dovranno *"verificare gli effetti connessi all'emergenza sanitaria, al fine di neutralizzare e/o evidenziare per tempo gli effetti negativi del trascinarsi di componenti finanziarie positive "non ordinarie" annidate nei resti di amministrazione, e del conseguente effetto di "mascheramento" di potenziali criticità strutturali di bilancio."* Inoltre si sottolinea che il questionario, nell'ambito dell'analisi della gestione finanziaria, si fa carico di monitorare, in continuità con la precedente versione, la corretta applicazione, da parte degli enti locali, delle nuove modalità di contabilizzazione del Fondo anticipazioni di liquidità (FAL).

In particolare, è indagata la corretta applicazione, da parte degli enti locali delle previsioni, attraverso l'aggiornamento dei vecchi quesiti, incentrati su:

1. **ricostituzione del FAL in sede di rendiconto 2019 ed eventuale emersione del disavanzo da ripianare** secondo le nuove modalità previste dall'art. 52, comma 1-bis (ripiano in quote costanti entro il termine

massimo decennale);

2. **nuove modalità di contabilizzazione del FAL**, come previste dall'art. 52, comma 1-ter; **indicazione nella nota integrativa allegata al bilancio e nelle relazioni sulla gestione allegata al rendiconto**, delle modalità di copertura delle spese per il rimborso della quota di capitale dell'anticipazione;
3. accesso al Fondo istituito, nell'anno 2021, dall'art. 52, comma 1, nonché facoltà di rimodulazione del ripiano del disavanzo da FAL prevista dal successivo comma 1-quater.

Inoltre sono confermate specifiche domande tese a verificare, come di consueto, la regolarità del calcolo, a rendiconto, dell'accantonamento al Fondo crediti di dubbia esigibilità.

Come per i precedenti questionari una particolare attenzione è stata riservata al monitoraggio dei flussi di cassa con specifico approfondimento sulla cassa vincolata, sull'utilizzo per cassa di somme a specifica destinazione ex art. 195 del TUEL e sull'anticipazione di tesoreria. Resta infine monitorata la verifica sulla tempestività dei pagamenti e sulla corretta esposizione e determinazione, nel risultato di amministrazione al 31/12/2022, dell'accantonamento al fondo di garanzia dei debiti commerciali.

Tale monitoraggio permette di disporre di elementi informativi di rilievo che accompagnano l'osservazione dell'evoluzione del risultato d'amministrazione e il correlato utilizzo delle risorse, che non può prescindere, nell'ipotesi di "disavanzo da ripianare", dalla verifica della composizione dello stesso e delle connesse modalità di copertura. In tale contesto, l'organo di revisione è chiamato a verificare la correttezza delle operazioni di annullamento automatico dei debiti, tributari e patrimoniali (c.d. stralcio delle mini-cartelle) e delle correlate movimentazioni in occasione della predisposizione delle scritture di contabilità finanziaria ed economico-patrimoniali.



Le novità per il bilancio 2022... e non solo



di Camilla Rubega - *Docente Inrl*

La redazione del bilancio per l'esercizio 2022, così come avvenuto per il 2021 ed il 2020, è stata resa maggiormente complessa a causa delle molteplici dinamiche che si sono presentate in tale anno: le fiammate dei costi dell'energia e gas, l'elevata inflazione che dopo anni di tassi a zero sta comportando un innalzamento significativo del costo del denaro, l'impossibilità di operare su alcuni mercati per il conflitto in Ucraina ad oggi ancora vigente, le problematiche di approvvigionamento che hanno portato ad effettuare maggiori investimenti in scorte (magari da dover svalutare al minor valore desumibile dall'andamento del mercato a fine anno). Tali scenari hanno imposto al redattore del bilancio di effettuare le proprie valutazioni con un occhio attento all'esercizio appena passato e con l'altro già proiettato sul 2023, al fine di non perdere di vista eventuali eventi successivi rilevanti con dirette conseguenze sulla continuità aziendale già nel bilancio 2022.

In questa situazione, la normativa da considerare nella predisposizione del bilancio 2022 presenta fattispecie cessate, prorogate, nuove e riproposte. Vediamole di seguito, suddivise per categorie e ambiti.

CESSAZIONI

CONTINUITA' AZIENDALE

Nella redazione dei bilanci 2019 e 2020 la normativa emergenziale consentiva di procedere alla valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell'attività non tenendo conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio (per il 2019) ed "anche mediante il richiamo alle risultanze del bilancio precedente" (per il 2020, art. 38-quater Decreto Rilancio). Tali deroghe alle indicazioni dell'art.2423-*bis* co.1 n.1 C.C. non sono state riproposte né per l'esercizio 2021 né tantomeno per il 2022. Ritorna quindi l'obbligo di adeguarsi alle ordinarie disposizioni previgenti, per cui "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo pru-

denza e nella prospettiva della continuazione dell'attività". La direzione deve effettuare una valutazione prospettica della capacità dell'azienda di continuare ad operare come un complesso economico funzionante destinato alla produzione di reddito per un periodo di almeno 12 mesi dalla data di riferimento del bilancio. In presenza di incertezze significative in merito a tale capacità, in Nota Integrativa dovranno essere chiaramente fornite informazioni relative ai fattori di rischio, alle assunzioni effettuate dalla Direzione, alle incertezze identificate, nonché ai piani aziendali futuri per farvi fronte. Dovranno essere inoltre esplicitate le ragioni che fanno ritenere significative le incertezze individuate e le ricadute che possono avere sulla continuità aziendale. Tale analisi deve necessariamente svolgersi anche considerando i primi mesi del 2023, laddove il principio contabile OIC29 ci ricorda che alcuni fatti successivi alla data di chiusura del bilancio (quali, ad esempio, un peggioramento del risultato di gestione o nella posizione finanziaria) potrebbero far sorgere la necessità di considerare l'effettiva appropriatezza del presupposto di continuità nella redazione del bilancio 2022. Particolare attenzione sarà da dedicare all'informativa da fornire in Nota Integrativa e nella Relazione sulla Gestione dal revisore, il quale si farà guidare nelle proprie analisi dal principio di revisione internazionale (ISA Italia) n.570 – Continuità aziendale.

TERMINI DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Il DL 198/2022 (c.d. Milleproroghe) all'art. 3 co. 10-*undecies non* ha prorogato la previsione dell'art. 106 co.1 del DL18/2020, secondo il quale le assemblee ordinarie per l'approvazione del bilancio avrebbero potuto essere convocate entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio, senza prevedere il ricorso a motivi straordinari. Di conseguenza, il bilancio 2022 potrà essere approvato nel maggior termine solamente in presenza delle condizioni

di cui agli artt. 2364 co. 2 e 2478-bis C.C. (ovvero in caso di bilancio consolidato oppure quando lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura ed all'oggetto della società).

PROROGHE

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

La facoltà di sospendere fino al 100% degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali ed immateriali per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, di cui al co. 7-bis DL 104/2020, è stata riproposta anche per gli esercizi 2022 e 2023 dal DL 198/2022 art. 3 co. 8. L'estensione della deroga rappresenta la volontà del legislatore di fornire misure per il sostegno alle imprese al fine di fronteggiare non solo l'emergenza da COVID-19, ma anche gli effetti degli aumenti dei prezzi del settore elettrico e del gas, le difficoltà di approvvigionamento delle materie prime e le conseguenze commerciali della crisi Russo-Ucraina.

La deroga sembrerebbe applicabile anche ai soggetti che negli esercizi passati non vi abbiano aderito. Nulla è cambiato sul fronte delle modalità applicative: la quota non stanziata viene imputata nell'esercizio successivo, prolungando di fatto il piano di ammortamento originario. Permane inoltre l'obbligo di destinare a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata, in caso di assenza di utili, destinando riserve di patrimonio esistenti disponibili o vincolando utili degli esercizi successivi. La volontà del legislatore in questo senso è chiara e condivisibile: si vuole evitare che vengano distribuiti utili emersi per effetto di ammortamenti non stanziati. In Nota integrativa sarà necessario fornire informazioni sulle ragioni della deroga, sull'importo della riserva indisponibile, nonché sull'influenza della stessa sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, economica e finanziaria della società.

Sotto il profilo fiscale, la sospensione degli ammortamenti non influisce sulla loro deducibilità, ammessa sia ai fini IRES sia ai fini IRAP a prescindere dall'imputazione a Conto economico. In tal caso, andranno stanziati in bilancio le corrispondenti imposte differite.

Il revisore dovrà porre particolare attenzione al contenuto dell'informativa finanziaria, poiché lo stesso dovrà essere allineato alle prescrizioni normative. A parere di chi scrive, inoltre, lo stesso dovrà considerare con particolare attenzione la valutazione effettuata dalla Direzione in tema di continuità aziendale, per le conseguenze che si potrebbero presentare nel momento in cui si riprenderà l'iscrizione degli ammortamenti sospesi.

STERILIZZAZIONE DELLE PERDITE

L'art. 3 co. 9 del DL 198/2022 (cd. Milleproroghe) ha esteso le previsioni in materia di disposizioni temporanee in materia di riduzione di capitale anche alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2022, modificando in tal senso l'art. 6 del DL 23/2020. Per effetto della proroga, non si applicano gli artt. 2446 co. 2 e 3, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter C.C., né opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies C.C.. Il termine entro il quale la perdita 2022 dovrà risultare diminuita a meno di un terzo è posticipato al quinto esercizio successivo, ovvero il 2027 per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare.

L'assemblea che approverà tale bilancio dovrà ridurre il capitale in proporzione alle perdite accertate. Le modifiche alla disciplina della riduzione del capitale per perdite operate dal DL Milleproroghe non hanno impatti sul co. 1 dell'art. 2446: rimane pertanto in vigore l'obbligo per gli amministratori di convocare senza indugio l'assemblea per gli opportuni provvedimenti. Ai soci deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni, se nominato, del Collegio Sindacale. Deve essere data informativa delle perdite sterilizzate in Nota Integrativa con indicazione specifica ed in appositi prospetti, della loro origine nonché di eventuali movimentazioni del periodo, con la finalità di tenerle separate da eventuali perdite future per le quali non opera la sterilizzazione.

La scelta di avvalersi delle disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale deve essere attentamente ponderata, specialmente nelle situazioni in cui vi sia già fatto ricorso negli esercizi passati o laddove il capitale si sia ridotto al di sotto del minimo o addirittura azzerato: in tali circostanze dovranno essere attentamente analizzate le concrete prospettive di recupero delle perdite sterilizzate attraverso le strategie pianificate dall'organo amministrativo, valutando altresì se non risulti più opportuno ricorrere ad altri strumenti per il risanamento della società. Allo stato attuale, salvo ulteriori interventi del legislatore, le perdite maturate nel 2023 dovranno essere ripianate senza indugio secondo i dettami della normativa ordinaria non vigendo più quella emergenziale citata.

MODALITA' DI APPROVAZIONE DEL BILANCIO

Il DL 198/2022 (c.d. Milleproroghe) all'art. 3 co. 10-undecies ha prorogato alla data del 31 luglio 2023 lo svolgimento delle assemblee di società ed enti mediante mezzi di telecomunicazione secondo le previsioni dell'art. 106 co. 7 del DL 18/2020, anche nel caso in cui l'assemblea si svolga esclusivamente mediante mezzi di telecomunica-

zione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto e senza in ogni caso la necessità che il presidente, il segretario o il notaio si trovino nel medesimo luogo. Attenzione particolare va prestata al termine "svolgimento" (non "convocazione") entro la data del 31 luglio 2023.

NOVITA'

LEGGE EUROPEA 2019/2020

È stata pubblicata in G.U. n.12 del 17.01.2022 la Legge 238/2021, rubricata "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi derivanti dall'appartenenza dell'Italia all'Unione europea - Legge europea 2019-2020", in vigore dallo scorso 01.02.2022. Per le finalità di questo intervento, si evidenzia che l'articolo al quale sarà necessario prestare maggiore interesse è il n.24, il quale riporta disposizioni in materia di bilancio di esercizio e consolidato in attuazione della direttiva n. 2013/34/UE.

Successivamente, la Fondazione OIC ha pubblicato in data 4 maggio 2022 una serie di emendamenti ai principi contabili, con lo scopo finale di dare pieno recepimento alla norma. L'art.24 della L.238/2021 prevede espressamente l'applicazione a partire dai bilanci relativi al primo esercizio successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2019. Poiché alla data dell'entrata in vigore della legge la maggior parte dei bilanci relativi al 2020 risultava già depositata presso il Registro delle Imprese e considerando che gli emendamenti OIC sono stati pubblicati nel 2022 (pur prevedendo la prima applicazione a partire dal 01.01.2021), così come i principali orientamenti dottrinali, si ritiene ragionevolmente che le disposizioni in oggetto saranno applicate per la prima volta nei bilanci 2022.

Le novità della Legge Europea 2019/2020 riguardano:

1. società di persone partecipate da società di capitali estere
 - qualora tutti i soci illimitatamente responsabili siano società di capitali – anche di diritto europeo o società soggette al diritto di un altro Stato assimilabili giuridicamente alle imprese a responsabilità limitata disciplinate dal diritto di uno Stato membro dell'Unione Europea - la società di persone deve redigere il bilancio secondo le norme previste per le SPA;
2. compensi di partite
 - nei casi in cui gli stessi siano ammessi dalla Legge, sono indicati in nota integrativa gli importi lordi oggetto di compensazione. L'informativa si applica anche alle società che redigono il bilancio abbreviato.

Gli ambiti in cui la fattispecie si può ritrovare sono:

 - crediti e debiti, nei limiti delle disposizioni legali o contrattuali

- contributi commisurati al costo delle immobilizzazioni (contabilizzazione con il c.d. metodo diretto, a riduzione del costo dell'immobilizzazione)
 - debiti tributari, ai sensi dell'OIC 25 iscritti in bilancio al netto di acconti, ritenute d'acconto subite e crediti d'imposta compensabili tranne nel caso in cui ne sia richiesto il rimborso. In nota integrativa si dà informativa degli importi lordi dei crediti e dei debiti tributari compensati
 - imposte anticipate e differite, in nota integrativa si indicano gli importi lordi che determinano il saldo di Conto Economico
 - utili e perdite su cambi, analogamente alla fiscalità differita in nota integrativa si dà rappresentazione degli importi lordi inclusi nella voce C.17 -bis del Conto Economico;
3. enti di investimento e imprese di partecipazione finanziaria
 - a tali soggetti non si applicano le semplificazioni previste per le microimprese; pertanto, non vige mai l'esonero dalla redazione della nota integrativa né dalla relazione sulla gestione e bisogna sempre applicare il *fair value* in tema di derivati e operazioni di copertura;
 4. assunzioni di partecipazioni in società comportanti una responsabilità illimitata
 - gli amministratori devono dare indicazione in nota integrativa della denominazione, sede legale e forma giuridica di ciascun soggetto partecipato;
 5. modalità di calcolo per l'esenzione dalla redazione del bilancio consolidato
 - si prevede che la verifica del superamento dei limiti numerici indicati all'art. 27 co.1 del D.Lgs. 127/1991 possa essere effettuata su base aggregata senza effettuare le operazioni di consolidamento. In tal caso, i limiti numerici del totale degli attivi patrimoniali e dei ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi sono maggiorati del 20%.

CORREZIONE DI ERRORI CONTABILI

Il DL 73/2022 (c.d. Semplificazioni Fiscali), a partire dal 2022, ha attribuito rilevanza fiscale ai componenti di reddito imputati in bilancio nell'esercizio in cui viene operata la correzione dell'errore contabile, senza necessità di presentare la dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore, ma soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.

NUOVI PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALE (ISA ITALIA)

Con determina del Ragioniere Generale dello Stato del 01.09.2022 è stata adottata la versione aggiornata dei principi ISA Italia nn. 200, 210, 230, 240, 250, 260, 265, 300, 315, 320, 330, 402, 450, 500, 501, 505, 510, 520, 530, 540, 550, 560, 570, 580, 600, 610, 620, 700, 701, 705, 706, 710 e 720, nonché i principi di revisione (SA Italia) nn. 250B, 700B e 720B, preceduti dalla nuova versione dell'Introduzione ai principi stessi e del Glossario dei termini più utilizzati, elaborati ai sensi dell'art. 11, co. 2, del D.Lgs. 39/2010. I nuovi ISA Italia si applicano alle revisioni contabili dei bilanci relativi ai periodi amministrativi che iniziano dal 01.01.2022 o successivamente.

ADEGUATI ASSETTI ORGANIZZATIVI

Per effetto delle modifiche apportate al Codice della Crisi e dell'Insolvenza d'Impresa, in vigore dal 15.07.2022, l'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ai sensi dell'art. 2086 C.C., anche in funzione della rilevazione tempestiva dello stato di crisi e della perdita della continuità aziendale. Dalle norme del Codice Civile non emerge nessun obbligo di fornire un'informativa esterna relativa all'implementazione degli adeguati assetti né, tantomeno, il mancato riferimento in nota integrativa o relazione sulla gestione rappresenta *tout court* un'ammissione di non aver adempiuto in ottemperanza alla norma. Il collegamento fra l'art. 2086 cit. e la tematica della redazione del bilancio in continuità è evidente laddove l'assetto organizzativo da istituire deve essere in grado di individuare tempestivamente la perdita di *going concern*. Poiché la valutazione sulla continuità aziendale deve essere effettuata ogni anno in sede di redazione del bilancio, sarà sufficiente, in assenza di incertezze significative, citare che "la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività" ai sensi dell'art. 2423-bis, mentre in caso di incertezze significative si seguiranno invece le prescrizioni previste dall'OIC 11.

RICAVI

È stato pubblicato il 19.04.2023 ed entrerà in vigore a partire dal 01.01.2024 il nuovo principio contabile OIC34 "Ricavi". Sostituirà i riferimenti ai ricavi contenuti nel principio contabile OIC15 "Crediti" ed è un principio specifico applicabile a tutte le transazioni che riguardano le vendite di beni e le prestazioni di servizi, indipendentemente dalla loro classificazione nel conto economico; comprende quindi anche i ricavi classificati nella voce A5 – Altri ricavi. Non si applicherà ai lavori in corso su ordinazioni, cessioni di azienda, fitti attivi, ristori, perché trattati in altri principi, né alle transazioni che non hanno finalità di compravendita. Il principio prevede quattro distinte fasi per la rilevazione

dei ricavi:

- a) determinazione del prezzo complessivo del contratto
- b) identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- c) valorizzazione dell'unità elementare di contabilizzazione
- d) rilevazione dei ricavi.

Per le operazioni di vendita di beni, il momento di rilevazione dei ricavi si verificherà quando sarà avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e benefici connessi alla vendita e l'ammontare dei ricavi potrà essere determinato in modo attendibile.

Nella valutazione del trasferimento dei rischi la società dovrà prendere in considerazione sia fattori qualitativi che quantitativi, ma non il rischio di credito, il quale impatta sulla recuperabilità dei crediti iscritti a bilancio ai sensi dell'OIC15. Il trasferimento sostanziale dei benefici si considera avvenuto quando il venditore trasferisce alla controparte la capacità di decidere del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva.

Il principio analizza poi alcune fattispecie significative: le vendite con garanzia, le vendite con obbligo od opzione di riacquisto, le vendite condizionate, le vendite con diritto di reso.

In tale ultima tipologia, la contabilizzazione della vendita comporta l'iscrizione, se rilevante, in una voce separata delle rimanenze del bene venduto al valore contabile originario con cui era rilevato a magazzino. Questa prescrizione, non obbligatoria per le società che redigono il bilancio in forma abbreviata o per le micro-imprese, di fatto determinerà che verranno iscritti nell'attivo valori potenziali solo stimati, seppur separatamente indicati. Si pone il problema, non affrontato dal principio, delle conseguenze negli anni successivi, al realizzarsi del reso per valori superiori od inferiori a quelli stimati: gli stessi sono da considerarsi cambiamenti di stima o correzione di errori, ai sensi dell'OIC29?

Il principio tratta poi delle condizioni necessarie per rilevare i ricavi per prestazioni di servizi in base allo stato di avanzamento e si conclude con una serie di esempi illustrativi di contabilizzazione, utili per una migliore comprensione dei nuovi concetti introdotti. Fra tutti, si segnalano la contabilizzazione delle vendite con diritto di reso, di operazioni e concorsi a premio, vendite con garanzia aggiuntiva, vendite di beni e servizi.

EMENDAMENTI SPECIFICI PER LE SOCIETA' COOPERATIVE

Il 9 giugno 2022 la Fondazione OIC ha approvato definitivamente alcuni emendamenti ai principi contabili nazionali per disciplinare alcune specificità delle società cooperative: - azioni dei soci sovventori e azioni di partecipazione

- cooperativa, che devono essere iscritte nel capitale sociale della cooperativa;
- informativa sulle azioni sottoscritte durante l'esercizio, da fornire in nota integrativa dando evidenza del numero e valore nominale delle azioni ordinarie, dei soci sovventori e delle azioni di partecipazione cooperativa;
- determinazione del valore d'uso delle attività, che nella stima del tasso di sconto da utilizzare deve tenere conto delle limitazioni normative previste dall'art. 2514 C.C. alla distribuzione dei dividendi e delle riserve ai soci cooperatori;
- informativa sui criteri per la definizione della prevalenza e sull'attività svolta con i soci, da fornire in nota integrativa;
- ristorni;

Quanto a questi ultimi, prendendo atto delle divergenze generatesi nella prassi, poiché alcune società cooperative contabilizzano i ristorni come costi (o rettifiche di ricavi) nell'esercizio in cui avviene lo scambio mutualistico, mentre altre contabilizzano i ristorni nell'esercizio in cui l'assemblea delibera la ripartizione del ristorno ai soci, si stabilisce ora una disciplina specifica ed univoca per tale istituto. Nel definire il trattamento contabile dei ristorni si è fatto perno sull'esistenza o meno di un'obbligazione derivante dall'atto costitutivo, dallo statuto e/o dal regolamento della società cooperativa. Nel caso questi non prevedano un obbligo ad erogare il ristorno ai soci, lo stesso sarà contabilizzato nell'esercizio in cui l'assemblea dei soci delibera l'attribuzione del ristorno ai soci, al pari di una distribuzione di utili. Se, invece, l'atto costitutivo, lo statuto e/o il regolamento prevedono un obbligo ad erogare il ristorno ai soci, esso sarà rilevato quale componente di conto economico nell'esercizio in cui è avvenuto lo scambio mutualistico con il socio cooperatore. Ad esempio, in caso di cooperative di lavoro e di conferimento, il ristorno andrà ad integrare i costi dell'esercizio e, nel caso delle cooperative di consumo, a rettificare i ricavi dell'esercizio. Gli emendamenti sono contenuti nei principi contabili OIC9, OIC12, OIC28 e sono entrati in vigore dal 1° gennaio 2023.

RIPROPOSIZIONI

DEROGA ALLA SVALUTAZIONE DEI TITOLI ISCRITTI IN ATTIVO CIRCOLANTE

In considerazione della situazione di turbolenza nei mercati finanziari sopraggiunta nel 2022, all'art.45 co.3-*octies*, 3-*novies* e 3-*decies*, il DL 73/2022 (Semplificazioni fiscali) consente ai soggetti che adottano i principi contabili nazionali, in deroga ai criteri di valutazione in bilancio dei titoli iscritti nell'attivo circolante, di mantenere i mede-

simi valori risultanti dal bilancio precedente, evitando la svalutazione in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, fatta salva l'ipotesi in cui la perdita abbia carattere durevole.

In proposito la Fondazione OIC ha pubblicato Documento Interpretativo 11 in data 14/2/2023 disciplinandone le modalità di applicazione. A differenza delle norme analoghe promulgante in passato (2008-2012) e (2018-2020) si segnala l'obbligo di destinare a riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla mancata svalutazione. Come nel caso del mancato stanziamento degli ammortamenti, il vincolo sulle riserve di patrimonio netto persegue la finalità di impedire la distribuzione di utili che non si sarebbero realizzati non applicando la deroga. In nota integrativa si devono fornire informazioni circa le modalità con cui si si è avvalsi della deroga, indicando i criteri seguiti per l'individuazione dei titoli oggetto della stessa, nonché la differenza tra il valore dei titoli iscritti in bilancio ed il relativo valore desumibile dall'andamento del mercato e le motivazioni per le quali la perdita è stata ritenuta temporanea.

NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO PER LE SRL DI MINORI DIMENSIONI

Sembra ormai definitivamente giunta a realizzazione la completa applicazione dell'art. 2477 C.C., che ha avuto una travagliata serie di rinvii e proroghe a partire dal 2019. Ora, con le assemblee che andranno ad approvare il bilancio 2022, le SRL che per due esercizi consecutivi avranno superato almeno uno fra il limite di 4 milioni di totale attivo, 4 milioni di ricavi o una media di 20 dipendenti annui saranno chiamate a nominare l'organo di controllo o il revisore. Per quanto riguarda, invece, le società cooperative, la nota del Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT) n.140439 dell'11 aprile 2023 afferma che il regime dei controlli nelle Coop-SRL, in mancanza di previsioni statutarie, è da intendersi nel senso che sia il controllo di legalità che la funzione di revisione legale dei conti vadano attribuite ad un unico organo monocratico che deve assolvere entrambe le funzioni. Sull'interpretazione dell'art. 2477 più aderente alla volontà del legislatore ormai la confusione regna sovrana ed è opinione di chi scrive che sarebbe quanto mai opportuno un intervento normativo di chiarimento.

In tema di nomine vale la pena di ricordare che il 23 marzo 2023, è stato adottato il "Codice Italiano di Etica e Indipendenza", che si applica a tutti i revisori legali iscritti all'albo e del quale è necessario tenere conto nel momento della scelta del soggetto a cui affidare la funzione di revisione legale.

ESG e sostenibilità, quel che c'è da sapere



di Giuseppe Castellana - consigliere nazionale Inrl
e di Davide Frangiamore - Revisore legale (CFO Dusty s.r.l.)

La sostenibilità ambientale e la sostenibilità aziendale (i.e. "corporate") sono concetti chiave nel contesto attuale, in cui la consapevolezza dell'importanza di proteggere l'ambiente e promuovere il benessere sociale sta crescendo sempre più. Sostenibilità ambientale e corporate sono concetti strettamente collegati che, quando combinati, possono creare sinergie positive e portare ad un futuro sostenibile, e le aziende che adottano una visione olistica della sostenibilità possono ottenere vantaggi significativi, sia in termini di impatto ambientale che di performance aziendale.

Definizioni chiave

La sostenibilità ambientale riguarda la conservazione delle risorse naturali, la riduzione delle emissioni di gas serra, la gestione dei rifiuti, la conservazione della biodiversità e la promozione di pratiche agricole sostenibili. È solo con un approccio integrato che è possibile mitigare l'impatto negativo delle attività umane sull'ambiente e garantire la disponibilità delle risorse per le future generazioni.

La sostenibilità "corporate", d'altra parte, si riferisce alle politiche e alle pratiche adottate dalle aziende per ridurre l'impatto ambientale delle proprie attività, promuovere il benessere dei dipendenti, adottare standard etici nella catena di approvvigionamento e creare valore per le parti interessate, tra cui gli investitori, i dipendenti, i clienti e le comunità locali. Concretamente segna il passaggio dal paradigma dello Shareholder Value a quello del System Value.

Le origini

La sostenibilità ambientale affonda le sue radici nella presa di coscienza del crescente impatto umano sull'ambiente. Dagli anni '60 e '70, l'aumento dell'inquinamento, la deforestazione, l'erosione del suolo e il cambiamento climatico hanno spinto la società a cercare soluzioni più sostenibili. Nel 1987, la Commissione Mondiale sull'Ambiente e lo Sviluppo delle Nazioni Unite ha pubblicato il cosiddetto Rapporto Brundtland -titolato "Our common

future", che pone l'attenzione sui principi di equità inter-generazionale e intragenerazionale. Il rapporto identifica per la prima volta la sostenibilità come la condizione di uno sviluppo in grado di "assicurare il soddisfacimento dei bisogni della generazione presente senza compromettere la possibilità delle generazioni future di realizzare i propri". Parallelamente, la sostenibilità "corporate" è emersa come un approccio aziendale responsabile che considera gli impatti sociali e ambientali delle attività imprenditoriali. Nata come CSR (Corporate Social Responsibility), la sostenibilità "corporate", già nella nuova terminologia adottata, fornisce evidenza di una evoluzione, passando dalla responsabilità dell'impresa all'enfaticizzazione del concetto di crescita continua ed a lungo termine che sottintende, appunto, la sostenibilità. Possiamo quindi parlare di una transizione concettuale da un primo approccio più etico di responsabilità d'impresa ad un contesto nel quale si mette in evidenza non solo l'impatto sulla società e sui lavoratori, ma soprattutto il ritorno, anche economico, di questo percorso. Negli ultimi anni, infatti, le aziende hanno riconosciuto che il loro successo a lungo termine è strettamente legato alla gestione sostenibile delle risorse naturali, all'inclusione sociale e alla responsabilità verso le comunità in cui operano.

Sostenibilità ambientale e sostenibilità "corporate": i benefici

Le entità economiche che investono in sostenibilità con l'obiettivo di migliorare il proprio impatto negli ambiti ambientali, sociali ed economici, consuntivano una serie di **benefici non solo di breve, ma soprattutto di lungo periodo**. Non trascurabile, inoltre, sono i ritorni in termini di posizionamento strategico e di *brand*:

1. **Riduzione dell'impatto ambientale**: l'azienda che integra la sostenibilità ambientale nella sua strategia e operazioni può ridurre il proprio impatto negativo sull'ambiente. Attraverso l'adozione di pratiche sostenibili come l'efficienza energetica, l'utilizzo di fonti rinnovabili, la ge-

stione responsabile delle risorse idriche e la riduzione delle emissioni di gas serra, le aziende possono contribuire alla lotta contro il cambiamento climatico e alla conservazione delle risorse naturali.

2. Miglioramento reputazionale: le aziende che dimostrano un impegno tangibile per la sostenibilità ambientale guadagnano una reputazione positiva tra i consumatori, gli investitori e altre parti interessate. Essere percepiti come un'azienda responsabile e attenta all'ambiente può aumentare la fiducia dei clienti, attrarre investimenti sostenibili e migliorare le relazioni con le comunità locali.

3. Risparmio di costi: l'adozione di pratiche sostenibili può portare a significativi risparmi di costi a lungo termine. L'efficienza energetica riduce i consumi e le bollette energetiche, la gestione efficiente dei rifiuti porta a minori costi di smaltimento e potenzialmente alla creazione di nuove opportunità di riciclo e riutilizzo dei materiali.

4. Innovazione e vantaggio competitivo: la sostenibilità ambientale spinge le aziende a cercare soluzioni innovative e a pensare in modo creativo. L'adozione di tecnologie pulite, l'integrazione di processi produttivi sostenibili e l'offerta di prodotti e servizi eco-compatibili possono differenziare un'azienda dalla concorrenza e aprire nuove opportunità di mercato.

5. Coinvolgimento dei dipendenti: la sostenibilità ambientale può avere un impatto positivo sulla cultura aziendale e sull'*engagement* dei dipendenti. I collaboratori spesso si sentono orgogliosi di lavorare per un'azienda che si impegna per la sostenibilità e sono più motivati

quando vedono i risultati concreti delle iniziative adottate.

6. Gestione del rischio: l'integrazione della sostenibilità ambientale nelle strategie aziendali può aiutare a mitigare i rischi associati a cambiamenti normativi, a eventi climatici estremi e a controversie sociali. Una gestione responsabile delle risorse e una buona governance aziendale contribuiscono a garantire la continuità operativa e a costruire resilienza.

Sinergie tra sostenibilità ambientale e sostenibilità "corporate".

Al fine, quindi, di promuovere una forte sinergia tra la sostenibilità ambientale e quella *corporate*, le aziende possono intraprendere le seguenti azioni:

1. Integrazione: la sostenibilità ambientale deve essere parte integrante della strategia aziendale, inclusa la pianificazione strategica, l'allocazione delle risorse e le decisioni di investimento.

2. Misurazione e reportistica: è essenziale raccogliere dati affidabili e misurabili sull'impatto ambientale delle operazioni aziendali, che dovrebbero essere comunicati in modo trasparente attraverso report di sostenibilità.

3. Coinvolgimento delle parti interessate: coinvolgere le parti interessate, inclusi i dipendenti, i clienti, gli investitori e le comunità locali, è fondamentale per costruire relazioni solide e per comprendere le aspettative e le esigenze di tutte le parti coinvolte.

4. Collaborazione: la collaborazione con partner esterni, tra cui organizzazioni non governative, enti governativi e altre aziende, può portare a sinergie più ampie e a solu-



zioni innovative condivise.

5. Educazione e sensibilizzazione: l'educazione interna e la sensibilizzazione sulle questioni ambientali aumenta la consapevolezza dei dipendenti e incoraggiarli ad adottare comportamenti sostenibili sia in azienda che nella vita quotidiana.

La sinergia tra sostenibilità ambientale e sostenibilità *corporate* offre alle aziende una enorme potenzialità di creazione di valore a lungo termine, sia per l'ambiente che per la *performance* aziendale. Integrando la sostenibilità nelle operazioni aziendali, le aziende possono contribuire alla conservazione delle risorse naturali, migliorare la loro reputazione, ridurre i costi e promuovere l'innovazione. Questo approccio olistico allinea gli obiettivi aziendali con quelli sociali ed ambientali, creando un futuro sostenibile per tutti.

ESG (Environmental, Social, and Governance)

Nel contesto della sostenibilità *corporate*, il framework ESG si è sviluppato per valutare le prestazioni delle aziende su questioni ambientali, sociali e di governance. L'elemento ambientale si riferisce alla gestione delle risorse naturali, all'efficienza energetica, all'impatto climatico e alla gestione dei rifiuti. L'elemento sociale considera i diritti dei lavoratori, la diversità e l'inclusione, la sicurezza sul lavoro e l'impatto sulle comunità locali. L'elemento di *governance* riguarda la trasparenza, l'etica aziendale, la gestione dei rischi e la responsabilità aziendale.

ESG è l'acronimo di Environmental, Social, and Governance, che si riferisce alle tre dimensioni che vengono considerate nelle valutazioni delle prestazioni aziendali in termini di sostenibilità e responsabilità sociale. Questo framework è ampiamente utilizzato dagli investitori, dalle aziende e da altre parti interessate per valutare e confrontare le pratiche aziendali in queste aree.

Comprendere bene il framework ESG permette di collocare la propria entità aziendale nell'ambito della sostenibilità.

1. Ambientale (Environmental):

L'aspetto ambientale si riferisce all'impatto dell'attività aziendale sull'ambiente naturale. Include questioni come il cambiamento climatico, la gestione delle risorse naturali, l'efficienza energetica, la riduzione delle emissioni di gas serra, la gestione dei rifiuti, la conservazione della biodiversità e l'uso responsabile dell'acqua. Le aziende che integrano l'elemento ambientale nelle loro operazioni cercano di minimizzare l'impatto negativo sull'ambiente e di adottare pratiche sostenibili.

2. Sociale (Social):

L'aspetto sociale si riferisce alle pratiche aziendali che riguardano le persone, inclusi i dipendenti, i clienti, le

comunità locali e le parti interessate in generale. Include questioni come la sicurezza e il benessere dei dipendenti, i diritti umani, la diversità e l'inclusione, la salute e la sicurezza sul lavoro, il coinvolgimento comunitario e la responsabilità sociale dell'azienda. Le aziende socialmente responsabili si impegnano a creare un ambiente di lavoro equo, a rispettare i diritti umani, a promuovere la diversità e a contribuire al benessere delle comunità in cui operano.

3. Governance (Governance):

L'aspetto della governance riguarda la struttura, le politiche e le pratiche di governance all'interno di un'azienda. Include questioni come la trasparenza, l'etica aziendale, la gestione dei rischi, la remunerazione dei dirigenti, la responsabilità verso gli azionisti e l'equità nelle decisioni aziendali. Una solida governance aziendale garantisce che l'azienda sia gestita in modo etico, responsabile e in linea con gli interessi di tutti gli stakeholders.

L'integrazione del framework ESG nelle valutazioni e nelle strategie aziendali consente alle aziende di valutare e gestire in modo più completo i rischi e le opportunità legate alla sostenibilità e alla responsabilità sociale. Inoltre, gli investitori utilizzano le valutazioni ESG per prendere decisioni di investimento informate, considerando non solo le prestazioni finanziarie di un'azienda, ma anche il suo impatto ambientale e sociale, nonché la qualità della governance.

Quindi, in termini di vantaggio per le aziende, possono riassumersi i seguenti highlights:

- Utilizzo razionale delle risorse ambientali, con riduzione degli sprechi e quindi *saving*, oltre che un positivo impatto sull'ambiente;
- Incremento dell'efficienza delle attività e dei processi aziendali;
- Implementazione di un clima aziendale migliore che comporta una maggiore produttività;
- Migliore *understanding* del mercato e dei singoli business dovuto ad una miglior e più efficiente capacità di innovazione;
- Miglioramento della *brand reputation* e degli *intangible* dell'azienda;
- Capacità di gestione e mitigamento dei rischi, anche ambientali.

Obiettivi di Sviluppo Sostenibile (SDG)

Nell'ambito del percorso delineato grande impatto ha avuto l'Organizzazione delle Nazioni Unite, che proprio nell'Agenda 2030 per lo sviluppo sostenibile fonde in un tutt'uno:

- dimensione ecologica: riproducibilità delle risorse;
- dimensione economica: efficienza, crescita;
- dimensione sociale: equità.

L'attenzione per i bisogni presenti e l'attenzione per le future generazioni possono, quindi, essere viste con la lente degli ESG.

L'Agenda 2030 ha quindi definito i Sustainable Development Goals (SDG), 17 obiettivi finalizzati alla promozione di uno sviluppo sostenibile a livello globale entro, appunto, il 2030. Questi obiettivi includono la lotta alla povertà, la riduzione delle disuguaglianze, l'accesso all'istruzione di qualità, l'accesso all'energia pulita, la promozione della salute e del benessere, la tutela degli ecosistemi marini e terrestri, la promozione della pace e della giustizia.

Le aziende possono contribuire agli SDG integrando tali obiettivi nelle proprie strategie aziendali, identificando le aree in cui possono avere un impatto positivo e lavorando con le parti interessate per raggiungere tali traguardi.

ESG e ERM

Le aziende, per condurre efficacemente le proprie attività di *risk management*, valutano i rischi e le proprie performance al fine di gestire il livello del rischio entro soglie accettabili oppure di perseguire opportunità emergenti, e gli ESG possono essere una risposta alla domanda di riduzione dei fattori di rischio.

I rischi connessi alle tre dimensioni ESG sono pari, se non i più rilevanti, rispetto agli altri tipici rischi di un'organizzazione sia privata che pubblica, sia grande che piccola.

Non centrare i 17 obiettivi di sviluppo sostenibile dell'agenda 2030 dell'ONU, significherà impoverire in ogni ambito economico-sociale-ambientale le future generazioni.

Una mappatura dei rischi, quindi, oggi non può non creare dei link con le tre dimensioni ESG: in questo modo performance finanziarie e sostenibilità non solo possono conciliare, ma spingere verso la sostenibilità.

Il processo di *Enterprise Risk Management* (ERM), non deve più essere interpretato unicamente quale strumento per la gestione dei rischi, ma come una strategia per creare valore condiviso e valore di sistema.

Ad evidenza di quanto appena espresso è ormai prassi consolidata la richiesta degli Istituti Finanziari sulle azioni poste in essere sul tema della sostenibilità se non, addirittura, un *rating* di sostenibilità.

Conclusioni

La sostenibilità ambientale e la sostenibilità corporate sono quindi fondamentali per affrontare le sfide globali attuali e future. L'adozione di pratiche sostenibili da parte delle aziende non solo contribuisce alla protezione dell'ambiente, ma anche all'attrattività per gli investitori, alla fidelizzazione dei clienti, alla gestione del rischio e alla creazione di valore a lungo termine. Integrando il framework ESG e gli SDG nelle strategie aziendali, le imprese possono essere agenti di cambiamento positivo verso un futuro sostenibile per tutti.



Giuseppe Castellana

Revisore legale - Componente direttivo INRL - già Docente a.c. di Conservazione della natura presso l'Università di Catania



Davide Frangiamore

Revisore legale – CFO Dusty s.r.l.

Delega Fiscale, lo Statuto dei Diritti del Contribuente, tra Legge Ordinaria e Principi Costituzionali



di Paolo Brescia - Tesoriere dell'INRL-Istituto Nazionale Revisori Legali

All'interno della delega al Governo per la riforma fiscale, all'art 4 abbiamo la revisione dello Statuto dei Diritti del Contribuente, legge 212/2000.

Dall'anno 2000, anno di introduzione nel nostro ordinamento della legge 212/2000, conosciuta come Statuto dei Diritti del Contribuente, lo stesso è stato oggetto di applicazione da parte della Magistratura di Legittimità e di Merito, ma il suo valore è stato sempre oggetto di opinioni contrastanti. Sicuramente il suo art 1, con il rimando agli articoli 3, 23, 53 e 97 della Costituzione, rafforza la sua posizione all'interno della gerarchia delle fonti, ma lo stesso rimane pur sempre una legge ordinaria, anche se possiamo definirla "rafforzata". Nell'esercizio della delega, al Governo si chiede di rafforzare, valorizzare e potenziare alcuni principi contenuti all'interno dello Statuto, tra cui:

Rafforzare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa; valorizzare il principio del legittimo affidamento del contribuente, e il principio di certezza del diritto.

Potenziare l'esercizio del potere di autotutela, estendendo le ipotesi agli errori manifesti nonostante la definitività dell'atto, prevedendo l'impugnabilità del diniego ovvero del silenzio nei medesimi casi, nonché con riguardo alle valutazioni di diritto e di fatto operate, limitando la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei conti alla sola condotta dolosa.

Per quanto riguarda il rafforzamento dell'obbligo di motivazione degli atti impositivi, anche mediante l'indicazione delle prove su cui si fonda la pretesa, alla luce della riforma del Processo Tributario, dove il nuovo comma 5 bis dell'articolo 7 del decreto legislativo sul contenzioso,

indica che "il giudice fonda la decisione sugli elementi prova che emergono nel giudizio", sembra che il legislatore voglia ulteriormente rafforzare l'introduzione di tale prova all'interno della motivazione dell'atto di accertamento, privilegiando gli elementi di fatto alla base del recupero, che saranno portati al vaglio del Giudice Tributario.

Sicuramente l'art 5 bis del Codice del Processo Tributario non ha avuto carattere innovativo ed esaustivo, in virtù anche della normativa esistente, vedi l'art 42 DPR 600/73 sulla motivazione degli atti di accertamento e l'art 23 Dlgs n 546/92 che tratta della costituzione in giudizio dell'amministrazione finanziaria, per cui il legislatore ritiene, alla luce della delega conferita al Governo, che vi sia ulteriore spazio per rafforzare l'obbligo di motivazione, nonostante la pluralità di norme che disciplinano tale istituto.

Per quanto riguarda la valorizzazione del principio del legittimo affidamento e la certezza del diritto, lo Statuto del Contribuente si esprime in tal senso all'art 10.

Nella delega non si parla di rafforzare ma di valorizzare tale principio, in quanto, l'art 10 dello Statuto dei Diritti del Contribuente è espressivo di principi generali, anche di rango costituzionale, e non a caso l'art 1 fa riferimento all'art 97 della Costituzione per il quale "i pubblici uffici sono organizzati secondo disposizioni di legge in modo che siano assicurati il buon andamento e l'imparzialità dell'amministrazione".

La normativa esistente in materia porta a pensare che l'art 10 il cui capoverso è, *Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente*, sia tra quelli meno innovativi rispetto agli altri articoli dello Statuto, e sembra non esserci ulteriore spazio per poter valorizzare tale con-

tenuto, in quanto già espressione di principi generali presenti nel nostro ordinamento molto prima dell'emanazione della legge 212/2000.

Tale delega al Governo sul punto, difficilmente potrà trovare contenuti innovativi.

In tutti i casi potrebbe essere opportuno, aggiungere all'interno dell'art 10 comma 2 dello Statuto, oltre alla già esistente non punibilità del contribuente in materia di irrogazione di sanzioni e interessi, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, la formula "anche se lo stesso si sia conformato a Sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione."

La delega al punto g dell'art 4 tratta del potenziamento del potere di autotutela, prevedendo l'impugnabilità del diniego, ovvero del silenzio e limitando la responsabilità del funzionario nel giudizio innanzi alla Corte dei Conti alla sola condotta dolosa.

Per quanto riguarda l'impugnabilità dell'atto di diniego di autotutela o silenzio nei confronti di quest'ultima, sarebbe opportuno l'inserimento di tale disposizione all'interno dell'art 19 D.L.vo 31 dicembre 1992 n 546, che tratta degli atti impugnabili e oggetto del ricorso.

Non serve scomodare lo Statuto dei diritti del Contribuente, per inserire il diniego di autotutela o il relativo silenzio tra gli atti autonomamente impugnabili.

Potrebbe essere l'occasione, per prevedere la sospensione del termine per ricorrere contro l'atto impositivo, di almeno 30 giorni, nel qual caso venga presentata la richiesta di annullamento in autotutela del provvedimento emanato dall'AF.

Ben venga nella legge delega, la previsione di limitare la responsabilità nel giudizio amministrativo-contabile dinanzi alla Corte dei Conti alla sola condotta dolosa.

Questo provvedimento porterebbe inoltre alla valorizzazione dell'istituto dell'accertamento con adesione, penalizzato in questo momento dall'eccessiva, ma giusta prudenza del funzionario, nell'autonomia decisionale di definizione dell'atto impositivo.

Per concludere possiamo provocatoriamente affermare l'opportunità di inserire gli articoli dello Statuto del Contribuente all'interno della nostra Costituzione, ed in particolare un nuovo comma 3 dell'art 53 della nostra Carta che disciplina il principio della capacità contributiva, per accogliere i principi generali dei Diritti del Contribuente.



Focus sull'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento



di Luca Labano – Dottore Commercialista ed Esperto Contabile

In ambito tributario l'atto impugnato successivamente è valido se l'atto prodromico lo è cioè non è affetto da nullità o inesistenza altrimenti essendo invalido l'atto precedente anche quello successivo perde efficacia.

Questo vale in generale.

La problematica sorta un po' di tempo fa con l'impugnazione dell'estratto di ruoli aveva fatto pensare che lo stesso non fosse più impugnabile.

In realtà la giurisprudenza di merito e legittimità ha chiarito che qualora esso sia l'unico documento da cui evincere la pretesa tributaria del fisco non avendo il contribuente ricevuto la relativa cartella è impugnabile.

Questo in ossequio ai principi di affidamento e correttezza della pubblica amministrazione che deve mettere il contribuente in condizioni di difendersi in una posizione di parità col fisco.

Il principio per cui impugnato l'atto sai che devi pagare non vale in caso di nullità o inesistenza dello stesso o degli atti prodromici (prescrizione, decadenza, ed altro) in quanto l'atto in questo caso non è mai venuto ad esistere. Un chiarimento importante perché inizialmente si pensava che l'estratto non fosse più tra gli atti impugnabili in quanto oltre all'art. 3-bis del d.l. 21.10.2021, n. 146 occorre considerare il comma 4-bis all'art. 2 del d.p.r. 20.9.19873, n. 602 che come regola generale dispone la non impugnabilità dello stesso.

L'impugnazione del ruolo e della cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata è ammessa soltanto se il debitore che agisce in giudizio dimostra che l'iscrizione a ruolo può procurargli un pregiudizio:

per la partecipazione ad una procedura di appalto, per effetto di quanto è previsto, in materia di contratti pubblici, dall'art. 80, comma 4, del d.lgs. 18/4/2016, n. 50, oppure per la riscossione di somme dovute a suo favore dai sog-

getti pubblici di cui all'art. 1, comma 1, lett. a), del d.m. 18.1.2008, n. 40, per effetto delle verifiche indicate all'art. 48-bis del d.p.r. 29.9.1973, n. 602, o per la perdita di un beneficio nei rapporti con la pubblica amministrazione.

La norma, quindi, limita le possibilità di difesa del contribuente che sono previste in materia di contenzioso tributario laddove l'impugnabilità del ruolo è espressamente prevista dall'art. 19, comma 1, del d.lgs. 32.12.1992, n. 5456, secondo cui "il ricorso può essere proposto avverso: ... d) il ruolo e la cartella di pagamento" il cui complemento si rinviene al successivo art. 2, comma 2, secondo cui "la notificazione della cartella di pagamento vale anche come notificazione del ruolo.

Il ruolo necessita di una giustificazione per l'impugnabilità in quanto secondo alcuni è la cartella esattoriale a fornire la ragione per inoltrare ricorso presso la pubblica amministrazione che vanta pretese fiscali verso il contribuente non il ruolo che in effetti non ha effetti verso terzi riportando crediti del fisco che in se non rappresentano titolo esecutivo. Tuttavia, le sezioni unite sull'impugnazione diretta del ruolo hanno emanato una sentenza sulla novella del decreto fiscale che è applicabile ai ricorsi pendenti a condizione che il contribuente dimostri il pregiudizio.

Il 6 settembre è stata depositata la sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione n. 26283/2022: ha messo un punto sulla questione relativa agli effetti nel tempo della disposizione del cd. decreto fiscale che ha sancito la non impugnabilità dell'estratto di ruolo.

La norma ha precisato, inoltre, che il ruolo e la cartella di pagamento che si assume invalidamente notificata sono suscettibili di diretta impugnazione nei soli casi in cui il debitore che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a

ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici e per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

All'indomani dell'introduzione, col citato decreto fiscale, del nuovo comma 4-bis dell'art. 12, D.p.r. n. 602/1973, erano emersi due diversi orientamenti della giurisprudenza di merito, analizzati nell'update pubblicato lo scorso marzo: apre in una nuova scheda con la nota all'ordinanza di rimessione della Corte di Cassazione n. 4526/2022: In particolare, il dibattito giurisprudenziale sviluppatosi nei primi mesi del 2022 si era concentrato sulla valenza nel tempo da riconoscere allo ius superveniens, ovvero se la disposizione introdotta avesse o meno efficacia retroattiva e riguardasse i giudizi già pendenti o, invece, interessasse unicamente quelli instaurati a partire dal 21 dicembre 2021, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto fiscale.

Nella pronuncia in esame le Sezioni Unite hanno dapprima precisato che il primo periodo della disposizione di qua è "ricognitiva della natura dell'estratto di ruolo".

Successivamente, si sono soffermate sul secondo periodo che "nel regolare specifici casi di azione diretta, stabilisce quando l'invalida notificazione della cartella ingeneri di per sé bisogno di tutela giurisdizionale e, quindi, tenendo conto dell'incisivo rafforzamento del sistema di garanzie, plasma l'interesse ad agire." E' su questo punto che le Sezioni Unite hanno costruito il cuore della sentenza, con tre principali argomentazioni.

In primo luogo, la condizione dell'azione – individuata nel pregiudizio che determina di per sé bisogno di tutela giurisdizionale – ha natura dinamica e fino alla pronuncia della decisione può assumere una diversa configurazione, come già chiarito da Cass., Sez. Un., ordinanza n. 619/2021. Pertanto, lo ius superveniens in esame si applica ai processi pendenti in quanto incide sulla pronuncia della sentenza o dell'ordinanza ancora da compiere.

La sussistenza dell'interesse all'azione, però, deve essere dimostrata e tale dimostrazione può essere data anche nei giudizi pendenti. Non si configura alcuna difficoltà nel caso in cui il pregiudizio è insorto dopo l'esercizio dell'azione giurisdizionale; laddove, invece, il pregiudizio fosse già insorto al momento della presentazione del ricorso, ciò può avvenire attraverso la rimessione in termini, dal momento che "l'assolutezza dell'adempimento a rappresentare quel pregiudizio è determinata dalla novità della

norma che l'ha previsto."

Inoltre, con riferimento ai casi tassativi di impugnazione diretta previsti dalla disposizione, nella pronuncia si evidenzia che la "selezione di pregiudizi operata dal legislatore è espressione di discrezionalità non irragionevole, in quanto identifica una coerente serie di rapporti con la pubblica amministrazione, di modo che la ponderazione che ne risulta è espressione di attenzione rivolta anche ai risvolti applicativi e di un bilanciamento effettuato in concreto." Si tratta delle ipotesi in cui il contribuente che agisce in giudizio dimostri che dalla iscrizione a ruolo possa derivargli un pregiudizio per la partecipazione a una procedura di appalto, per la riscossione di somme allo stesso dovute dai soggetti pubblici e per la perdita di un beneficio nei rapporti con una pubblica amministrazione.

In conclusione, le Sezioni Unite - fugando ogni dubbio di incostituzionalità e di contrarietà al sistema CEDU della disposizione - ne hanno escluso la natura di disposizione autentica nonché la portata retroattiva, e hanno affermato il seguente principio di diritto: "l'art. 3-bis del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146, inserito in sede di conversione della L. 17 dicembre 2021, n. 215, col quale, novellando l'art. 12 del D.p.r. n. 602/1973, è stato inserito il comma 4-bis, si applica ai processi pendenti, poiché specifica, concretizzandolo, l'interesse alla tutela immediata a fronte del ruolo e della cartella non notificata o invalidamente notificata." Sul piano degli effetti che tale pronuncia determina in concreto, ne consegue, dunque, che la disposizione sopravvenuta non comporta l'automatica inammissibilità dei ricorsi pendenti avverso l'estratto di ruolo; i contribuenti dovranno però dimostrare la sussistenza delle ragioni in base alle quali, nel momento in cui hanno presentato il ricorso, sussisteva quel pregiudizio che, nella fattispecie in discussione, costituisce una condizione.



ENTI LOCALI

Controlli Corte dei conti su PNRR: le novità introdotte dal “Decreto Pubblica Amministrazione” in corso di conversione



Andrea Mazzillo - Dottore commercialista, Collaboratore presso la Sezione Autonomie della Corte dei conti



e Nicola Tonveronachi - Commercialista e Revisore legale, Esperto di finanza pubblica, Pubblicista

Tra gli atti più richiesti sul sito del Senato in questi giorni vi è n. 747 che recepisce le modifiche introdotte con l'atto della Camera n. 1114, ci si riferisce al più noto DL. Pubblica Amministrazione, che negli ultimi giorni ha fatto un gran parlare di sé per due emendamenti che sono apparsi, in un certo qual modo, dirompenti rispetto alle funzioni di controllo attribuite dai padri costituenti alla Corte dei conti con l'art. 100 e 103 che assegnano alla magistratura contabile un ruolo di garanzia sulla tenuta degli equilibri della finanza pubblica. Un presidio costituzionalmente riconosciuto che è stato poi disciplinato dal Legislatore che ha affidato alla Corte dei conti, con la Legge n. 20 del 1994 (art 3, comma 4), un'ulteriore incombenza ovvero

assicurare che tale controllo sia orientato a cogliere anche gli aspetti di natura economico-gestionale, migliorando quella qualifica così estesa della “giurisdizione in materia di contabilità pubblica” prevista dai padri costituenti. Tale controllo sulla gestione, sebbene di natura successiva, è stato poi migliorato con l'art.11, comma 2, della Legge n. 15 del 2009 che ha previsto di rendere alcuni di questi controlli più incisivi sotto il profilo della gestione, con un controllo cosiddetto “sur place” comunque collaborativo e concomitante. Una disciplina, pertanto ben conosciuta dalle amministrazioni statali ed enti pubblici di rilevanza nazionale, destinatari molto spesso di tale controllo nel momento in cui vi sono finanziamenti strategici a livello nazionale e che richiedono un attento processo di verifica circa il loro impiego. Sostanzialmente, con il DL. n. 76/2020, nella formulazione originaria dell'art. 22, il legislatore governativo aveva previsto di applicare il medesimo controllo (concomitante) anche al Piano nazionale di ripresa e resilienza e al Piano nazionale complementare, per assicurare un presidio costante ed efficace sulle risorse che tanto faticosamente l'Europa aveva accordato al nostro paese dopo un periodo di depressione economica forte vissuta dall'Italia a seguito delle misure di contenimento della pandemia, di cui il nostro paese è stata culla e pertanto il più provato rispetto alle misure adottate anche a livello comunitario. La preoccupazione, infatti, è stata quella di dare certezze sul corretto utilizzo delle risorse e dall'altro lato assicurare che tali risorse venissero impiegate velocemente per stimolare immediatamente la



Art.11, comma 2, della Legge n. 15 del 2009 cha previsto di rendere controlli più incisivi sotto il profilo della gestione, con un controllo cosiddetto “sur place” comunque collaborativo e concomitante

ripresa e la crescita del paese. L'intenzione del legislatore è stata pertanto quella di costruire con l'art 22 del D.L. n. 76/2020 un contrappeso (di rilievo) allo scudo erariale previsto dall'art 21 del medesimo decreto per scongiurare la cosiddetta "paura della firma", ovvero limitare la responsabilità per colpa grave (non per dolo) di amministratori, dirigenti e funzionari pubblici rispetto ai possibili illeciti di natura amministrativo-contabile in cui si può incorrere nel corso dell'attuazione dell'ingente programma di spesa previsto dal PNRR e PNC.

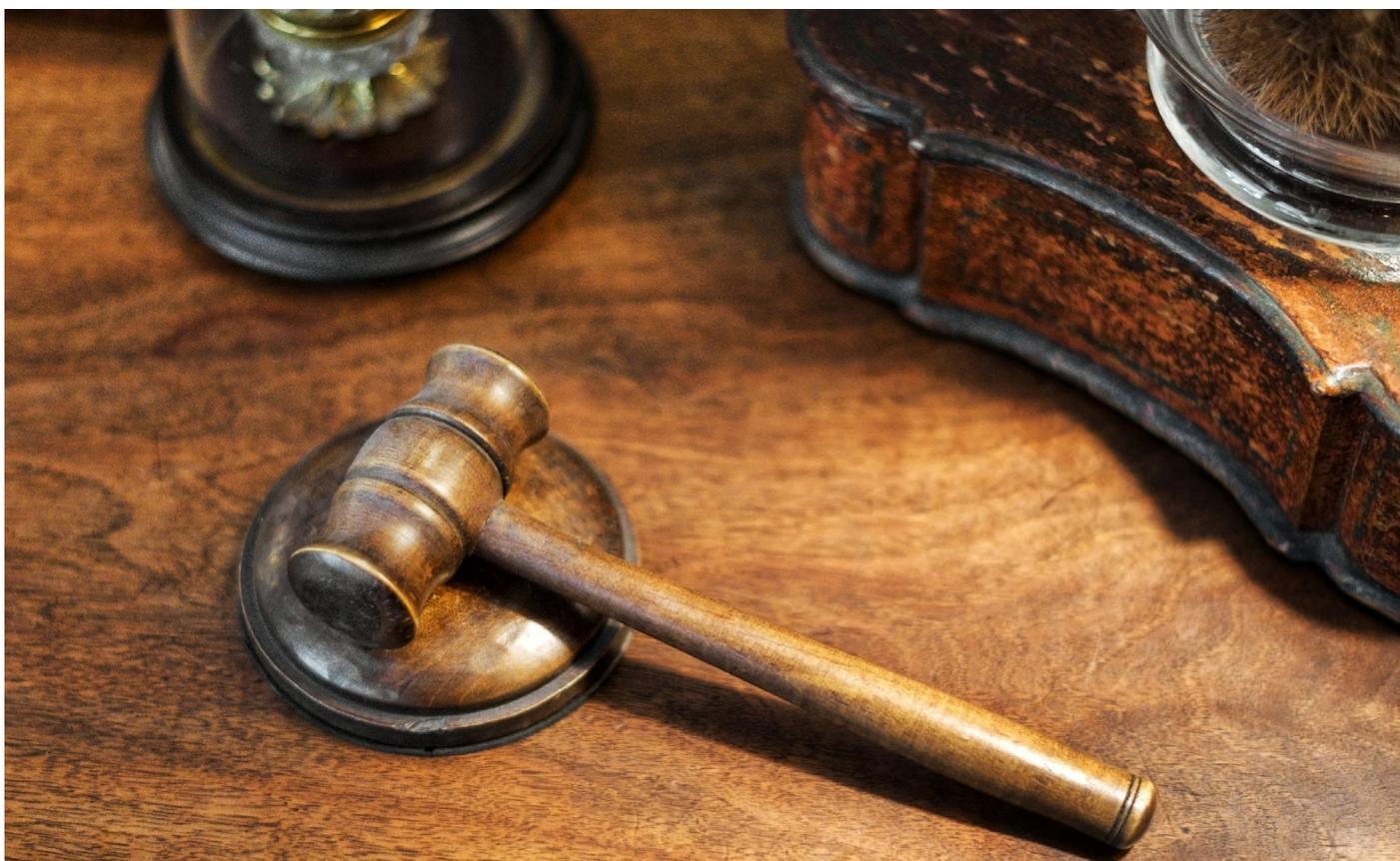
Oggi tale previsione è stata completamente rivista dall'esecutivo che ha affidato a due emendamenti governativi il compito di modificare la disciplina in vigore che già con l'art 51, comma 1, del D.L. n. 77/2021 aveva prorogato lo scudo erariale fino al 30 giugno 2023.

La revisione della disciplina è stata affidata dal Governo a due emendamenti al D.L. n. 44/2023 con l'art. 1, comma 12-*quinquies*, lett. a) e lett. b). Il primo estende lo scudo fino al 30 giugno 2024 mentre il secondo modifica l'art. 22 del D.L. n. 76/2020 sottraendo alla Corte dei conti l'onere di effettuare il controllo successivo sui programmi di spesa PNRR e PNC. Nonostante, questo passo indietro voluto dall'esecutivo in carica resta comunque in vigore il siste-

ma di **controllo** (di carattere **successivo**) sulla **gestione** di cui dall'articolo 3, comma 4, della legge n. 20 del 1994, attribuito alla Corte dei conti dall'**articolo 7, comma 7**, del **Decreto-legge 31 maggio 2021, n. 77**, convertito, con modificazioni, dalla Legge 29 luglio 2021, n. 108.

Se da un lato, viene significativamente rotto il perimetro di azione della magistratura contabile, agli stessi giudici resta in capo l'onere di verificare la corretta gestione delle risorse e di segnalare quanto rilevato in sede di referto agli organi deputati a valutare tali relazioni, in primis le assemblee elettive e gli organi giurisdizionali nel caso vengano ravvisate responsabilità non coperte eventualmente dallo scudo previsto dall'art. 21 del D.L. n. 76/2020.

La volontà di accelerare e rendere produttiva la spesa è certamente un dovere verso le imprese e le famiglie, che attendono un significativo passo in avanti per poter recuperare quanto perso per via della pandemia (crescita e lavoro). Al contempo, è però necessario un cambio di passo nell'amministrazione pubblica e società ad essa collegate per garantire un corretto ed efficace uso delle risorse pubbliche cui i revisori dei conti sono chiamati a dare un contributo importante.



Luigi Maninetti (Vice presidente INRL): “Alta Formazione Inrl, un successo stimolante”



di **Andrea Lovelock**, Responsabile ufficio stampa INRL
(e ChatGPT...)

Si è chiuso il primo semestre del programma di Alta Formazione dell'Inrl all'insegna dell'attualità e specificità per i temi professionali affrontati da docenti di alto profilo. E il consuntivo tracciato dal vice presidente dell'istituto Luigi Maninetti è legittimamente improntato alla piena soddisfazione: *“Anche quest'anno abbiamo realizzato un ricco calendario di appuntamenti formativi che hanno riscosso un largo consenso tra i colleghi revisori. Accanto ai seguitissimi webinar gratuiti del mercoledì, organizzati sotto l'attenta regia della nostra efficiente segreteria gestita da Kenny Padulano e Alessia Alabiso, abbiamo allestito i cor-*

si di Alta Formazione erogando 28 ore di docenze ed una partecipazione di oltre 130 professionisti, superiore alle aspettative. In questa prima parte dell'anno – spiega Maninetti – abbiamo dato maggior spazio alla teoria rispetto alla pratica, mentre nella seconda parte dell'anno contiamo di focalizzare l'attenzione su particolari tematiche con una impostazione più tecnico-scientifica. Nel secondo semestre prevediamo di erogare almeno 20 ore di alta formazione con docenti che entreranno nel vivo di alcune problematiche legate all'attività di revisione. E riguardo alla formula degli incontri sceglieremo ancora una volta quella 'ibrida' prevedendo alcuni corsi in streaming ed altri anche in presenza, magari nelle grandi città. Sicuramente ci sarà un incontro a Milano, ma dobbiamo ancora decidere la data e il luogo.”

Oltre alla attività formativa 'istituzionale' c'è poi l'impegno ad incentivare convegni sul territorio, come aggiunge lo stesso Maninetti *“Con la nomina dei nuovi delegati provinciali, prevista a luglio, si deve aprire anche una nuova stagione di proselitismo e di convegnistica sul territorio. Invito quindi fin d'ora i colleghi che assumeranno l'incarico di delegati, di farsi promotori di seminari, forum e incontri anche decentrati per promuovere al meglio l'istituto e accrescere il numero di iscritti, perché – ribadisce Maninetti – maggiori saranno le adesioni, più forte sarà il nostro peso nelle interlocuzioni con i referenti politico-istituzionali e con tutto il mondo delle professioni. Sono sempre più convinto – conclude il vice presidente – che la forza di una associazione come l'Inrl risiede nella 'base partecipativa' con una forte impronta professionale.”*

Nelle prossime settimane sul sito Inrl verrà pubblicato con risalto il calendario relativo al secondo semestre dell'Alta Formazione, che riporterà la specifica sulle tematiche e le docenze.



LO SCAFFALE

I problemi di governance nel processo di internazionalizzazione delle imprese

Autore: Enrico Di Taranto

Edizioni: Wolters Kluwer - Cedam

Il libro di Enrico Di Taranto tratta la gestione e l'applicazione di modelli di controllo aziendale in ambito internazionale. Le criticità legate alla governance sono molteplici e riguardano vari aspetti: dalla replicabilità dei prodotti/servizi in contesti esteri all'organizzazione dei processi di produzione e distribuzione dei beni in mercati diversi da quelli domestici. In seguito ai recenti avvenimenti internazionali dovuti a vicende pandemiche e tensioni belliche, si evidenzia come i processi di internazionalizzazione stiano cambiando prospettive e dinamiche applicative. Le organizzazioni coinvolte in questo tipo di sviluppi si trovano di fronte a sfide complesse e a mutazioni nell'ambiente competitivo, anche dal punto di vista strategico e operativo. È stata condotta un'analisi preliminare dei contesti geografici specifici utilizzando strumenti strategici per territori e imprese, e successivamente sono stati trattati i casi aziendali di due aziende di successo che hanno attivato processi di internazionalizzazione.



Gli adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili

Autore: Studio Verna – acciario & Associati

Edizioni: Maggioli Editore

Con l'art. 2086 cod. civ. il legislatore ha introdotto regole di Corporate Governance attraverso un sistema di programmazione e controllo interno che ha il suo fulcro nell'obbligo di un periodico internal reporting. Il recentissimo Codice della Crisi, in vigore dal luglio 2022, ha affrontato, con strumenti preventivi, il fenomeno dell'eccessivo indebitamento, quale patologia che talvolta si presenta nella lunga vita dell'impresa, e ha offerto vari strumenti di risanamento. Il presente Manuale ad opera dello studio professionale Verna, particolarmente indicato per quei professionisti che vogliono approfondire tale materia, illustra operativamente, anche con l'ausilio di formule e check-list, le suddette disposizioni ed offre linee guida e procedure di valutazione degli assetti organizzativi e di reporting aziendale, validi strumenti per un'amministrazione più efficace, per la prevenzione dei rischi di gestione e per il mantenimento della continuità aziendale.



CentroStudi®
EntiLocali

SPECIALE OFFERTA
10 ore di formazione
in modalità e-learning
REVISIONE LEGALE
IN OMAGGIO

KIT del Revisore

il nuovo Sistema integrato di prodotti e servizi
dedicati ai Revisori degli Enti Locali e delle Società partecipate

1. TI RICORDIAMO LE SCADENZE

AGENDA DEL REVISORE

Calendario degli Adempimenti annuali per i Revisori con servizio di alert integrato



2. TI AGGIORNIAMO COSTANTEMENTE

ABBONAMENTO ANNUALE ALLA RIVISTA MENSILE **REVISORENEWS**

Rivista sulle novità che interessano i Revisori degli Enti Locali. Si tratta di un agile strumento di informazione e aggiornamento nelle materie amministrativo-contabili e fiscali (12 NUMERI IN FORMATO PDF)
IN OMAGGIO: 1 anno di abbonamento al mensile di approfondimento Innovazione Digitale nella PA



3. TI DIAMO GLI STRUMENTI OPERATIVI

• **ACCESSO ANNUALE AI VADEMECUM OPERATIVI SUI PRINCIPALI ADEMPIMENTI DEL REVISORE DI UN ENTE LOCALE NEL CORSO DELL'ESERCIZIO**

• **SCHEMA DI RELAZIONE DEI REVISORI AL RENDICONTO DI GESTIONE DEGLI ENTI LOCALI** (in formato word + software)

• **SCHEMA DI PARERE DEI REVISORI AL BILANCIO DI PREVISIONE DEGLI ENTI LOCALI** (in formato word)



4. TI FORMIAMO

10 ORE DI FORMAZIONE E-LEARNING ENTI LOCALI (N. 5 corsi da 2 Ore)

Consente di adempiere alla formazione annuale per i Revisori degli Enti Locali



AL PREZZO "SPECIALE" DI € 329,00 + Iva anzichè € 523,00+ Iva

Coupon d'acquisto

Da inviare, tramite fax o e-mail a **Centro Studi Enti Locali** - Via della Costituente, 15 - 56024 San Miniato (PI) - Tel. 0571 469222 o 0571 469230
Fax 0571/469237 - E-mail: segreteria@centrostudientilocali.it - www.entilocaliweb.it - www.entilocali-online.it

Desidero acquistare il "**KIT del Revisore**" al prezzo di Euro **€ 329,00 + Iva**
Con **IN OMAGGIO** 10 ore di formazione e-learning **REVISIONE LEGALE** (in una sede a scelta tra quelle in programmazione)

La relativa fattura dovrà essere intestata a:

Studio / Ente ***:
Via ***: n. ***: CAP ***:
Città ***: Provincia:
C.F. ***:
P.IVA ***: Tel. ***:
Codice IPA/Codice UNIVOCO **: CIG (se previsto):
Fax: E-mail ***:

***campo obbligatorio/ ** obbligatorio per gli Enti soggetti a fattura elettronica

Allegare al fax la ricevuta del pagamento effettuato (per gli Enti Locali è obbligatorio effettuare il pagamento al ricevimento della fattura, allegando comunque la determina di pagamento al momento dell'ordine).

Ho pagato l'importo complessivo di € **(comprensivo di Iva)* mediante:**

- Bonifico bancario su Intesa Sanpaolo Ag. Ponte a Egola IT 36 D 03069 71152 100000061238
 Bonifico bancario su Banco BPM Ag. di Santa Croce sull'Arno (PI) IT05J0503471161 000000003894
 Versamento su c/c postale n. 25538570 intestato a Centro Studi Enti Locali Via della Costituente, 15 - 56024 - San Miniato (PI)
 Ricevimento fattura (solo per Enti Locali). Allegare determina di spesa o buono d'ordine

I dati raccolti saranno trattati ai sensi degli artt. 13-14 del Reg. Eu 2016/679. I dati non saranno comunicati a terzi. Le ricordiamo che è possibile esercitare i diritti previsti dagli artt. 15 a 22 del Regolamento UE 2016/679. Il testo completo della nostra informativa è sul ns. portale web all'indirizzo <https://www.entilocaliweb.it/informativa-sulla-privacy>.

Presto il consenso Nego il consenso
All'inserimento dei dati nella banca dati elettronica di Centro Studi Enti Locali.

Presto il consenso Nego il consenso
All'invio di informative relative ai propri prodotti e servizi da parte di Centro Studi Enti Locali.



TIMBRO E FIRMA



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.