

# IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione  
professionale del Revisore Legale



**INRL, Una nuova stagione di interlocuzione con le istituzioni**  
**L'Intervista a Federico Maurizio D'Andrea, professionista e 'pensatore'**  
**Imprese e enti del Terzo Settore: la fase cruciale dei controlli interni**



# Iscriviti ora all'Istituto Nazionale Revisori Legali

Tuteliamo gli interessi  
generali,  
moralì,  
professionali ed  
economici dei Revisori Legali.

**Visita il sito:**

- [www.revisori.it](http://www.revisori.it)

**o contattaci via mail a :**

- [segreteria@revisori.it](mailto:segreteria@revisori.it)



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

DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Lovelock - ufficiostampa@revisori.it

SEGRETERIA DI REDAZIONE

redazione@revisori.it

COMITATO DI REDAZIONE

Paolo Brescia, Luigi Maninetti, Camilla Rubega, Dino Sandiano, Nicola Tonveranachi, Katia Zaffonato

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

### EDITORIALE

Una nuova stagione nella interlocuzione istituzionale e nell'alta formazione ..... pag. 04

### L'INTERVISTA

Federico Maurizio D'Andrea: "Il controllo delle attività economiche è un dovere dettato dalla Costituzione"

Andrea Lovelock ..... pag. 05

### Crisi d'impresa

responsabilità dell'organo di controllo

Milena Castiello ..... pag. 10

### Il controllo interno dell'impresa

Simona Pastorino ..... pag. 14

Revisoft, il partner per i revisori ..... pag. 15

### Pieno successo dell'Alta Formazione Inrl

Centinaia di iscrizioni per la nuova edizione 2024 dei percorsi formativi di specializzazione

A cura della redazione ..... pag. 16

### L'Organo di controllo interno negli Enti del Terzo Settore

Ruolo, obblighi ed adempimenti nelle attività di controllo in occasione dell'approvazione del bilancio sociale

Antonio Spiriti ..... pag. 18

### Nel gruppo d'impresa vince sempre la composizione negoziata

Cristina Guelfi ..... pag. 22

### ENTI LOCALI

#### Consiglio di Stato

revoca del revisore in caso di ritardo indotto dall'ente su presentazione del parere al rendiconto

Giuseppe Vanni ..... pag. 24

#### L'Intelligenza Artificiale negli studi professionali, una nuova frontiera per la consulenza

Paolo Brescia ..... pag. 28

LO SCAFFALE ..... pag. 31

## EDITORIALE

# Una nuova stagione nella interlocuzione istituzionale e nell'alta formazione



di Luigi Maninetti - *Presidente dell'Istituto nazionale revisori legali*

Fin dall'inizio del mandato triennale, i nuovi vertici dell'istituto si sono impegnati ad avviare e in taluni casi a riprendere quella interlocuzione con i referenti istituzionali che deve essere il passaggio-chiave per porre all'attenzione della politica tutte le istanze dei revisori legali. Ed accanto al Mef ed ai referenti parlamentari, l'Inrl ha ripreso anche il dialogo interrotto da qualche tempo con l'Agenzia delle Entrate. Il recente incontro che ho avuto, insieme ai vice presidenti dell'Inrl Roberto Falcone e Carlo Pontesilli, con il Direttore dell'AdE Ernesto Maria Ruffini, e con la Direttrice centrale Laura Salvati e il vice direttore-capo divisione Paolo Savini, ha gettato le basi per una proficua collaborazione tra l'agenzia e l'istituto. Una collaborazione che toccherà diversi ambiti, avendo riscontrato tanti punti in comune che sono certamente di buon auspicio per il lavoro che intendiamo svolgere all'insegna del reciproco rispetto dei ruoli. Nel corso di questa prima riunione è emersa una unità di intenti e di un reciproco spirito collaborativo che rappresentano certamente un buon viatico per il futuro delle nostre interlocuzioni. E non a caso il primo risultato prodotto dall'incontro è stata l'organizzazione di un corso gratuito online promosso dall'Inrl su EquiPro, l'area del portale dell'AdE riservata agli intermediari fiscali abilitati a Entratel, tenutosi ai primi di aprile, seguito sul sito web dell'Inrl da centinaia di revisori legali, con la partecipazione di due funzionari dell'ufficio relazioni esterne dell'AdE

Paola Ambrosi e Marco Milizia, che hanno illustrato le modalità d'accesso all'area riservata e tutti i servizi erogati e disponibili online.

Accanto ai rinnovati rapporti istituzionali, il Consiglio Nazionale ha varato anche la prima sessione dell'Alta Formazione con un calendario di lezioni fino al prossimo giugno. Un programma che ha riscosso un ampio consenso in termini di adesioni. Si tratta di una intensa attività formativa nella quale, grazie ad un accordo siglato recentemente con lo CSEL, Centro Studi Enti Locali, rientra anche un percorso di aggiornamento professionale mirato, che consente a tutti gli iscritti all'istituto di maturare sia i 20 crediti formativi del Mef che i 10 crediti per revisori legali degli enti locali. Alla luce di tutto questo devo rivolgere un particolare ringraziamento ai consiglieri Camilla Rubega e Claudio Rasia, responsabili dell'area formativa, per la dedizione mostrata in questi mesi.

E proprio in virtù di questa nostra attività formativa, credo sia importante ribadire che l'adesione all'Inrl rappresenta un vero e proprio investimento, perchè il ritorno che si ha è molto più economico della quota associativa. Accanto agli sforzi compiuti nella formazione, noi vogliamo che ci sia anche un radicamento territoriale e non a caso stiamo registrando con soddisfazione un ottimo andamento dei rinnovi delle iscrizioni e delle nuove adesioni a riprova del buon lavoro che stiamo facendo in questi mesi.

## L'INTERVISTA

# Il controllo delle attività economiche è un dovere dettato dalla Costituzione

*Intervista a Federico Maurizio D'Andrea, revisore, avvocato e 'professionista pensatore' che presiede importanti consigli di sorveglianza*



di Andrea Lovelock, Responsabile ufficio stampa INRL

E' stato Presidente del Consiglio di Sorveglianza di Fondazione Fiera Milano SpA, Presidente di Telsy SpA, Presidente del Consiglio di Sorveglianza di Banco BPM, Presidente del Consiglio di Sorveglianza di Metropolitana Milano, con esperienze professionali che lo hanno portato a fronteggiare la corruzione ed a lavorare, ad esempio, a stretto contatto con il pool della procura di Milano e con Francesco Saverio Borrelli negli anni '90 e manager esperto di audit e controllo interno Telecom Italia. Professionista della contabilità con incarichi in Telecom Italia, Olivetti, Amsa, Federico Maurizio D'Andrea è soprattutto un pensatore e non a caso ama ricordare la sua estrazione umanistica che lo ha sempre ispirato, credendo fermamente nei valori sociali ed economici di certe delicate attività professionali..

Ed in questa veste lo abbiamo incontrato, insieme al delegato provinciale di Monza-Brianza, nonché docente Inrl Simona Pastorino, presso gli eleganti uffici del Centro Studi Borgogna a Milano dove D'Andrea opera da anni

D. Quali sono le priorità per le imprese italiane oggi per affrontare al meglio le sfide degli investimenti e delle progettualità future? In quali ambiti richiedono certezze e interlocuzioni efficaci?

*“Credo che qualunque analisi sulle prospettive del sistema economico in Italia debba necessariamente partire dall'esame del tessuto imprenditoriale che ha delle peculiarità spinte, ed è unico al mondo, essendo caratterizzato da piccole e micro imprese, che rappresentano oltre il 94% del nostro complessivo patrimonio di aziende. D'altra parte anche la nostra borsa, che pure ha una funzione straordinaria, è molto dimensionata rispetto a quelle estere di riferimento. E proprio nell'ambito delle PMI, vi è ancora oggi la presenza di aziende a conduzione familiare, che rappresenta un punto di forza e al tempo stesso di debolezza perché c'è di fatto una identificazione molto accentuata nel binomio azienda-casa. Oggi, purtroppo in molti casi, queste imprese non avvertono la necessità di un ricambio generazionale, di una immissione manageriale nelle attività di impresa e si corre il rischio di rimanere incagliati in modelli che potevano essere vincenti in certi momenti storici, ma che oggi risultano obsoleti e non colgono l'opportunità che il mercato riserva. Da questo punto di vista è bene dirlo molto esplicitamente: tutte le imprese devono fare i conti con le innovazioni tecnologiche, in primis con l'Intelligenza Artificiale che creerà opportunità molto ampie nel tessuto industriale, ma porterà anche seri*

*problemi che devono essere affrontati e su cui bisogna focalizzare l'attenzione. E questo perché, l'I.A. per essere realmente un plus, secondo me, dovrà essere sempre guidata dall'Intelligenza Umana. Altrimenti si è tentati di attuare una sostituzione integrale che potrebbe far irrompere sulla scena temi sociali e occupazionali molto rilevanti. Ma tutto questo – precisa D'Andrea - non deve e non può essere un alibi per non seguire il progresso. La strada è questa e bisogna incamminarsi: allora l'imprenditore deve comprendere che queste esigenze richiedono anche l'immissione di persone capaci di seguire l'evoluzione normativa e tecnologica, senza rimanere ancorati ad altri modelli di gestione. Si badi bene, poi, che in tale ottica il mercato è davvero intransigente, direi spietato. Ed io che ho una formazione 'olivettiana' ritengo che le nuove sfide debbano essere affrontate con persone 'nuove', giovani... Non è concepibile immaginare che ci siano persone adatte a ogni epoca e ad ogni attività. Piuttosto che concentrarsi su organigrammi variegati all'interno delle aziende, son convinto che oggi vadano ricercati 'talenti' professionali e manageriali che conoscono il mercato e sono in linea con i tempi. In poche parole la sfida è quella di essere capaci di stare sul mercato nel tempo dato. A tal proposito vorrei ricordare una pensiero di Churchill che sosteneva in una frase di alto valore. **“Non è detto che ogni cambiamento porti un miglioramento, ma per migliorare bisogna cambiare...”** ovverosia è possibile che cambiando si possa sbagliare, ma se non si cambia si è fuori dal tempo.”*

D. Può tracciare i passaggi-chiave del Modello 231 sugli adeguati assetti organizzativi e le maggiori criticità delle imprese di fronte al pieno rilancio necessario dopo le turbolenze della pandemia?

*“Vorrei cogliere l'occasione per ampliare lo spettro della risposta: il tema di oggi, non c'è dubbio, è il controllo in generale. Su questo concetto ho scritto molto e svolto varie relazioni, e continuerò a sostenere i miei concetti: il controllo in Italia è ancora visto in tutte le aziende, piccole e grandi, come 'altro' rispetto all'attività aziendale. Ebbene a mio avviso se non si 'smina' questo problema e non si capisce che l'azienda è una unità dove certamente c'è business, ma al tempo stesso c'è un business 'controllato' visto come parte integrante dell'attività aziendale, noi non riusciremo mai a fare quel salto di qualità che è indispensabile; purtroppo siamo*



*nella foto da sinistra Federico Maurizio D'Andrea, Simona Pastorino e Andrea Lovelock*

*ancora molto lontani. Certamente, però, non siamo proprio all'anno zero perché fortunatamente le giovani imprese hanno cominciato a capire l'importanza del controllo. Le giovani e nuove generazioni imprenditoriali sono molto più attente a questi temi. Certo è che c'è molto da fare perché in Italia si riscontra un substrato culturale che induce a pensare che gli amministratori delegati, in generale, siano quelli preposti a fare business, ma questa finalità è di competenza di coloro che ricoprono incarichi nel commerciale. L'amministratore delegato è una figura ben più ampia, a tutto tondo, che deve occuparsi dei vari ambiti che consentono di presidiare il mercato e quindi fare anche profitti, non soltanto aziendali ma anche riferiti all'ambiente che circonda l'impresa, al sociale inteso come impatto nella comunità dove l'azienda opera. E questo perché l'azienda non è soltanto profitto, bensì è la capacità di stare sul mercato. E non è un caso che il Codice Civile, n.2086, parla di 'continuità dell'azienda nel tempo e dell'adeguatezza degli assetti organizzativi' perché l'impresa è una entità che deve stare sul mercato nel tempo. In altre parole – sottolinea esplicitamente D'Andrea – gli amministratori delegati 'mordi e fuggi' che operano solo sull'immediato perché per il futuro poi si vedrà...Così come quegli*

*amministratori delegati che fanno piani quinquennali o decennali che loro mai vedranno realizzarsi sono degli esempi negativi, deleteri.”*

E sul fatto che i giovani imprenditori italiani siano proiettati sulla sostenibilità, induce D’Andrea ad un’altra riflessione: *“Attenzione però perché quando si parla di sostenibilità, di ESG, si parla giustamente ma parzialmente di sostenibilità ambientale, quando – al contrario – c’è anche la parte che riguarda la sostenibilità sociale e la governance. L’ESG è infatti un concetto ben più ampio e se noi abbiniamo impresa e sostenibilità, parliamo sostanzialmente della continuità dell’azienda nel tempo. In altre parole sostenibilità e continuità sono due temi che oggi più di ieri devono coniugarsi e coesistere in ogni impresa. Due modi di concepire l’azienda che devono andare di pari passo. Perché altrimenti tutto si stratifica sui singoli temi e si perde di vista l’insieme.”*

D. E quale deve essere, a suo avviso, il ruolo di un professionista come il revisore legale, al fianco delle imprese?

*“La risposta è collegata al concetto poc’anzi espresso: chi se non i revisori legali possono essere davvero i protagonisti di questo cambiamento. E qui è bene precisare un concetto basilare: il controllore deve essere visto come un ‘tutore’, e non come un poliziotto o come un avversario. Quello che io definisco ‘sano controllore’ è colui il quale ‘disturba’ il manovratore, ma questa azione di disturbo viene compiuta in senso positivo, una sorta di ‘grillo parlante’ che non deve contrapporsi all’amministratore, ma deve esprimere con trasparenza agli organi di gestione quelli che sono i rischi, i pericoli che l’azienda può incontrare nella sua attività; e tutto questo per aiutare l’impresa. Ed io sono certo che il ‘business sano’ vale molto di più del ‘business insano’, semplicemente perché è fattibile esattamente come quello malsano. Se noi insegniamo a fare questo tipo di business costruttivo, credo che il mercato alla lunga premia certi virtuosi percorsi. In altre parole il revisore è a tutela della sanità dell’impresa. In tale ottica l’advisor, il componente del collegio sindacale così come il componente dell’organo di sorveglianza, non devono mai perdere di vista le loro funzioni. In Italia noi abbiamo una specifica regolamentazione sui controllori, ma abbiamo una acclarata scarsità nei controlli veri e propri. Il cosiddetto ‘controllo da caffè’ deprime l’impresa e fa del male al controllato in generale.”*

Ed anche in merito alla proposta passata in Commissione alla Camera sui limiti della responsabilità dei collegi sindacali D’Andrea è fin troppo esplicito: *“Credo che sia un approccio corretto, che vada compiuto questo passo ma al tempo stesso che vada studiato bene... Francamente, però, non capisco i toni trionfalistici usati da taluni rappresentanti del mondo ordinistico e professionale. Non mi esalterei rispetto a questa proposta accolta dal Parlamento. E questo perché il ragionamento che deve fare un professionista è quello di accettare una responsabilità a fronte di un adeguato compenso, e vada giudicato per quello che fa. A chi dichiara di aver vinto rispondo che qui non si vince nulla. O meglio, noi vinciamo se la nostra attività professionale di controllo favorisce la crescita di una impresa sana.”*

D. Che ruolo deve giocare, nell’attuale scenario, un consiglio di sorveglianza?

*“Parto dal concetto che il controllore è il primo nemico di se stesso e deve capire e deve studiare, ma in piena indipendenza. Non si deve mai essere alla mercé del controllato. Il revisore come altri professionisti, è al servizio dell’azienda. E qui si innesta il discorso del compenso, poiché l’attività di controllo, se svolta*



nella foto Federico Maurizio D’Andrea con Simona Pastorino.

*secondo i criteri prima menzionati, deve avere un adeguato compenso. Non è pensabile accettare pagamenti esigui, perfino ridicoli a fronte di certe attività professionali. E' un discorso di dignità della professione. Un revisore deve essere pagato per quello che svolge, per come lo svolge e per la tutela che riesce ad operare nei confronti dell'azienda e dei suoi vertici."*

D. Può indicare pregi ed eventuali limiti del sistema dualistico? E perché in Italia è ancora molto limitata la sua applicazione?

*"Sul sistema dualistico come quello monistico vige un tema di cultura: il sistema tradizionale del consiglio d'amministrazione e collegio sindacale, rappresenta un sistema molto corretto, a patto che siano chiare le competenze. Il sistema dualistico non ha attecchito in Italia perché le poche esperienze non sono state esaltanti, in quanto certe procedure sono sfociate in veri e propri 'poltronifici'. Personalmente sono un fiero avversario degli 'scimmiettamenti' dei sistemi altrui. Trovo ridicolo pensare di poter imitare un pezzo del modello francese, un altro pezzo del modello tedesco o di quello inglese e così via...Noi siamo italiani, con le nostre peculiarità, la nostra storia che andrebbe valorizzata meglio. E per fare questa opera di valorizzazione bisogna focalizzarsi sulle competenze e sulle conoscenze. Io sono convinto assertore delle 'conoscenze dei saperi' e non delle 'conoscenze di appartenenza...'"*

D. Cosa si sente di consigliare ad un giovane contabile che si affaccia in questo periodo nell'attività sul campo della revisione legale?

*"Ai giovani consiglio di leggere, di studiare tanto, di ... aprire la mente, di essere educati nel senso etimologico della parola che non significa 'immettere' ma 'tirar fuori'. Non a caso uno degli ultimi grandi manager italiani, Sergio Marchionne, era laureato in filosofia... In una parola dico ai giovani di essere protagonisti del loro tempo, nella assoluta legittimità di essere ribelli.*

*Una 'sana ribellione' perché questo gli consentirà di non essere assuefatti a quello che è l'esistente. Perché quello che è non è quello che sarà...ed a chi si avvicina ad una attività di controllo come quella del revisore legale, ricordo sempre che la caratteristica di un controllore deve essere la 'autorevolezza', concetto ben diverso rispetto a quello dell'autorità, che ha un presupposto fondamentale nell'indipendenza. E se uno tutto questo non ce l'ha, non se lo può dare... Purtroppo in Italia ci sono numerosi controllori e consiglieri definiti indipendenti, che in realtà sono degli autentici 'financial gigolò' che passano da un organismo di controllo all'altro, da un collegio all'altro col solo obiettivo principale di occupare certi ruoli. In altre parole non approcciare mai alla professione di controllore se non si ha la consapevolezza di avere una adeguata autorevolezza ed essere indipendenti."*

E sul consiglio di sorveglianza, D'Andrea esprime un concetto molto chiaro: "Questo organismo è nato male perché non si sono mai chiarite bene le competenze, sul chi fa cosa...Son diventati un 'postificio' con incarichi dati a chi cercava una occupazione senza avere la contezza di cosa dovesse realmente fare..

*Una delle carenze normative più rilevanti è quella di non aver reso obbligatorio l'organismo di sorveglianza e di non aver richiesto preparazioni adeguate a chi deve poi farne parte. Ecco perchè dico che noi viviamo ancora in un contesto dove l'attività di controllo viene vista a latere, come una mera funzione e laddove non c'è obbligo ne faccio volentieri a meno. Ricordo però che c'è l'articolo 41 della nostra Costituzione, che è la più bella del mondo, che richiama esplicitamente il controllo delle attività economiche e recita: "**L'iniziativa economica privata è libera, non può svolgersi in contrasto con l'utilità sociale o in modo da recare danno alla sicurezza, alla libertà, alla dignità umana. La legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali e ambientali...**"*

E l'uomo, il 'cittadino' D'Andrea chiosa con una riflessione alta e sottile:



***"La verità è che purtroppo noi oggi non siamo all'altezza dei nostri padri costituenti..."***

## DAL 2011 IL SOFTWARE PER I SINDACI ED I REVISORI

- Software cloud nativo
- Monoutenza e Multiutenza (Team)
- Anagrafiche (clienti del revisore) illimitate
- Esercizi illimitati (permette la retroattività senza costi aggiuntivi)
- Assistenza telefonica e training (col solo limite della ragionevolezza) inclusi
- Webinar periodici per approfondimenti e aggiornamenti

**"Revisoft® Sindaci e Revisori è il software più utilizzato in Italia dalle società di revisione (ragionevolmente anche da revisori individuali)"**

*Il 29 Gennaio 2024 il M.E.F. ha pubblicato l'annuale statistica sullo stato della revisione in Italia, basata sulle informazioni del Registro dei revisori, oltre ad un sondaggio svolto fra le società di revisione dal quale risulta che Revisoft ha nettamente la più ampia diffusione.*

### **L'ACCERTAMENTO DELLA CONTINUITÀ AZIENDALE E LA SOSTENIBILITÀ DEI DEBITI A DODICI MESI PER PREVENIRE LA CRISI DELL'IMPRESA**

**Revisoft® Crisi d'impresa** è la soluzione che permette di adempiere al precetto legislativo ed avvicinare l'imprenditore all'informativa finanziaria.

Permette al revisore di accertare la continuità aziendale ed al consulente di offrire una prestazione professionale con l'utilizzo delle risorse già disponibili nell'impresa.

# Crisi d'impresa responsabilità dell'organo di controllo



di Milena Castiello - Avvocato e docente Inrl

**“Quando è in atto una crisi, la passività non fa che accrescere l'impotenza” (cit. Henry Kissinger).** Tale monito ben si può calibrare sull'atteggiamento professionale (psicologico e contenutistico) che ciascun Organo di Controllo è chiamato a intraprendere nell'ambito della gestione della disciplina della Crisi di impresa.

Pur tuttavia è auspicabile che sia posto un limite giuridico all'attuale slargata responsabilità ascritta all'Organo di Controllo medesimo anche in virtù di un generoso utilizzo del criterio di ascrizione della responsabilità penale ai sensi e per gli effetti dell'art. 40, comma 2, c.p. in forza del quale non impedire un evento (crisi d'impresa) che si ha l'obbligo giuridico di impedire (artt. 2403 e ss c.c. e art. 25 octies CCII) equivale a cagionarlo. In tale solco esegetico ben si colloca la Proposta di legge avente ad oggetto la modifica del vigente art. 2407 del codice civile in materia di responsabilità dei componenti del Collegio sindacale, la quale si pone come obiettivo, di intervenire sostituendo

l'attuale responsabilità dei sindaci delle società per azioni, di natura solidale con quella in capo gli amministratori, con un meccanismo di responsabilità parametrato su di un multiplo (all'uopo declinato) del compenso annuo percepito dal sindaco medesimo.

La proposta citata aggiunge, altresì, un ulteriore comma all'art. 2407 c.c. volto a prevedere e fissare in cinque anni il termine di prescrizione per esercitare l'azione di responsabilità nei confronti dei sindaci, il quale inizierebbe a decorrere dal momento del deposito della relazione dei sindaci, allegata al bilancio relativo all'esercizio in cui si è verificato il danno, ai sensi dell'art.2429 c.c. Nella Relazione Illustrativa si motiva tale opzione legislativa sull'esigenza pratica-operativa di prevedere una disciplina comune e uniforme a quella già prevista per i revisori legali e rafforzata dalla *“circostanza che, frequentemente, il collegio sindacale svolge la funzione di revisione legale”*.

(segue TABELLA)

Normativa vigente	A.C. 1276
<b>Codice civile Art. 2407</b>	
Responsabilità	Responsabilità
I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.	Identico.
Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.	Al di fuori delle ipotesi in cui hanno agito con dolo, anche nei casi in cui la revisione legale è esercitata da collegio sindacale a norma dell'articolo 2409-bis, secondo comma, i sindaci che violano i propri doveri sono responsabili per i danni cagionati alla società che ha conferito l'incarico, ai suoi soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo i seguenti scaglioni: per i compensi fino a 10.000 euro, quindici volte il compenso; per i compensi da 10.000 a 50.000 euro, dodici volte il compenso; per i compensi maggiori di 50.000 euro, dieci volte il compenso.
All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.	Identico.
	L'azione di responsabilità verso i sindaci si prescrive nel termine di cinque anni dal deposito della relazione di cui all'articolo 2429 relativa all'esercizio in cui si è verificato il danno.

Ma vi è di più. Per esaustività espositiva si rappresenta che con un comunicato stampa del 30 settembre 2022 il Presidente del Consiglio nazionale dei commercialisti, ha informato di aver inviato una lettera alla Ministro della Giustizia in cui invitava a riformulare gli artt. 25 – octies e ss. del Codice della crisi nella prospettiva di **estendere anche al revisore legale gli opportuni obblighi di segnalazione all'organo di amministrazione circa la ricorrenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di Composizione della crisi.**

Si legge nella missiva che “l’art. 25-octies del Codice della Crisi replica, con rilevanti modifiche, il contenuto dell’art. 14 dell’originaria formulazione del Codice della crisi che, a nostro avviso, dovrebbe essere recuperato nella prospettiva di dotare di efficacia il sistema delle segnalazioni attualmente vigente. L’art. 14 della originaria versione del Codice della crisi, infatti, faceva ricadere gli obblighi di segnalazione non solo sull’organo di controllo, bensì anche sui soggetti incaricati della revisione legale - revisore persona fisica o società di revisione – chiamati ad attivarsi presso l’organo di amministrazione, ciascuno nell’ambito delle proprie funzioni. In tal modo, veniva ben colto il differente ruolo svolto dall’organo di controllo della società e dal revisore legale nella governance societaria”.

Per il Presidente dei commercialisti, “nelle situazioni di crisi (o pre-crisi o insolvenza reversibile) contemplate nel Codice della crisi, anche in funzione della tutela dell’interesse pubblico, occorre enfatizzare il ruolo proattivo sia dell’organo di controllo sia del revisore legale che nella società, e per la società, svolgono funzioni di controllo e revisione legale, con il precipuo obiettivo di favorire l’emersione tempestiva delle condizioni di squilibrio patrimoniale, economico-finanziario della società”.

Tale disallineamento fra ruoli e doveri imposti all’incaricato della revisione legale e all’organo di controllo della società, in costanza di una situazione di una crisi, potrebbe provocare:

- inefficienze nella tempestiva emersione,
- problemi di coordinamento e asimmetrie informative,
- eventuali disfunzioni anche nella corretta individuazione, e delimitazione, dei rispettivi ambiti di attività in eventuali giudizi di responsabilità.

Orbene in attesa della modifica legislativa anzidetta vien da chiedersi quali sono le ‘attuali’ responsabilità dell’Organo di Controllo e, soprattutto, quali sono le ‘azioni’ che l’Organo di Controllo deve intraprendere per arginare una siffatta responsabilità?

La giurisprudenza risponde:(...) *il dovere di vigilanza e di controllo imposto ai sindaci delle società per azioni ex art. 2403 c.c. non è circoscritto all’operato degli amministratori, ma si ESTENDE A TUTTA L’ATTIVITÀ SOCIALE, con funzione di tutela non solo dell’interesse dei soci, ma anche di quello, concorrente, dei creditori sociali, e ricomprende, pertanto, anche l’obbligo di segnalare tutte le situazioni che mettano a repentaglio la prosecuzione dell’attività di impresa e l’assicurazione della garanzia dei creditori in relazione alle obbligazioni contratte con l’ente. (...) Il controllo cui i sindaci sono chiamati, e che devono esercitare con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell’incarico ai sensi dell’art. 2407 c.c., non si risolve in una mera verifica contabile limitata alla documentazione (Cass. pen. Sez. V, Sent., (ud. 18-02-2019) 19-03-2019, n. 12186).*

Ergo quale metodologia di controllo applicare in concreto? Di ausilio, *sine dubio* il documento di ricerca, “Aspetti organizzativi, amministrativi e contabili: check-list operative”, elaborato dal Consiglio nazionale dei Commercialisti e consultabile al seguente link: <https://www.fondazioneazionalecommercialisti.it/node/1719>.

Per mera comodità di consultazione, seppur in sintesi, di seguito si riporta un *abstract* degli indici declinati in modo ampio e esaustivo del documento poc’anzi citato.

(Segue TABELLA 2)

ADEGUATEZZA E SUL FUNZIONAMENTO DELL'ASSETTO ORGANIZZATIVO	Chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità mediante una capillare analisi e verifica: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ dell’organigramma aziendale il quale deve formalizzato e coerente con la struttura organizzativa;</li> <li>▪ dell’esistenza di processi e procedure formalizzate;</li> <li>▪ dell’attribuzione di poteri, deleghe e Responsabilità a soggetti ben individuati.</li> </ul>
ADEGUATEZZA DEL SISTEMA AMMINISTRATIVO	Attenta disamina del piano industriale e delle componenti costitutive: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ piano economico;</li> <li>▪ piano degli investimenti;</li> <li>▪ piano finanziario.</li> </ul>
ADEGUATEZZA DEL SISTEMA CONTABILE	Gli strumenti che possono fornire informazioni adeguate su una possibile situazione di crisi aziendale e pertanto da attenzionare sono: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Bilancio d’esercizio;</li> <li>▪ Bilancio gestionale;</li> <li>▪ Bilancio previsionale</li> </ul>

Al riguardo anche il decreto del tribunale di Cagliari del 19 gennaio 2022 ben può fungere da bussola operativa per individuare ed elaborare criteri utili e idonei a definire un assetto amministrativo, organizzativo e contabile istituito adeguato.

Esaminato ciò, vale la pena, in questa sede, focalizzare l'attenzione sull'importanza preliminare della valutazione, da parte dell'Organo di Controllo dell'assetto organizzativo il quale non può prescindere dall'implementazione di un efficace sistema di controllo interno teso a individuare, secondo i *framework* di riferimento e le *best practices* nazionali e internazionali, i principali fattori di rischio aziendale per consentirne, di guisa, il costante monitoraggio e la corretta gestione (vedasi i cinque elementi costitutivi del controllo interno definiti dal *framework CoSO Internal Control*: CONTROL ENVIRONMENT, RISK ASSESSMENT, CONTROL ACTIVITIES, INFORMATION & COMMUNICATION, MONITORING).

Il *dictat* operativo è, *sine dubio*, partire dalle *fondamenta*: presenza di una chiara organizzazione gerarchica e contestuale definizione di un organigramma aziendale che illustri le funzioni e le connesse responsabilità; esistenza di linee guida/ direttive e di procedure aziendali costantemente aggiornate e diffuse; scambio di informazioni tra i diversi attori coinvolti (c.d. flussi informativi). Al riguardo

come non far cenno all'opportunità di favorire il dialogo, lo scambio di informazioni e reportistica, in un'ottica di collaborazione e coordinamento, tra le diverse figure aziendali interne e/o esterne preposte al controllo (funzione Compliance, Internal Audit, OdV, RPD, Dirigente Preposto, Datore di Lavoro ex D.LGS. n. 81/08. etc). Ciò consente, *sine dubio*, di ottimizzare e rendere più performanti gli esiti delle verifiche che ciascuna funzione di controllo esegue per la parte di propria competenza in un'ottica di ***compliance integrata***.

La Fondazione Accademia di Ragioneria, al riguardo, ha pubblicato la Nota Operativa n. 3/2023 avente ad oggetto: "*Ruolo, funzioni e responsabilità dell'organo di amministrazione e controllo nella prevenzione della crisi d'impresa e dell'insolvenza*". In particolare, la Fondazione attenziona, nel *corpus* di un paragrafo *ad hoc* della Nota Operativa, gli indicatori già previsti dal principio di revisione n. 570, in quanto essi ben possono assurgere a paradigma di *segnali* che impongono al Collegio sindacale di *allarmarsi*. Pertanto, richiamando la Nota cit., sarebbe opportuno formalizzare, quale documento operativo che accompagna, in modo ancillare l'attività di controllo, una *check list* che contempra i seguenti punti da monitorare e investigare costantemente.

(Segue TABELLA 3)

### CHECK LIST DI VERIFICA

#### Data verifica:

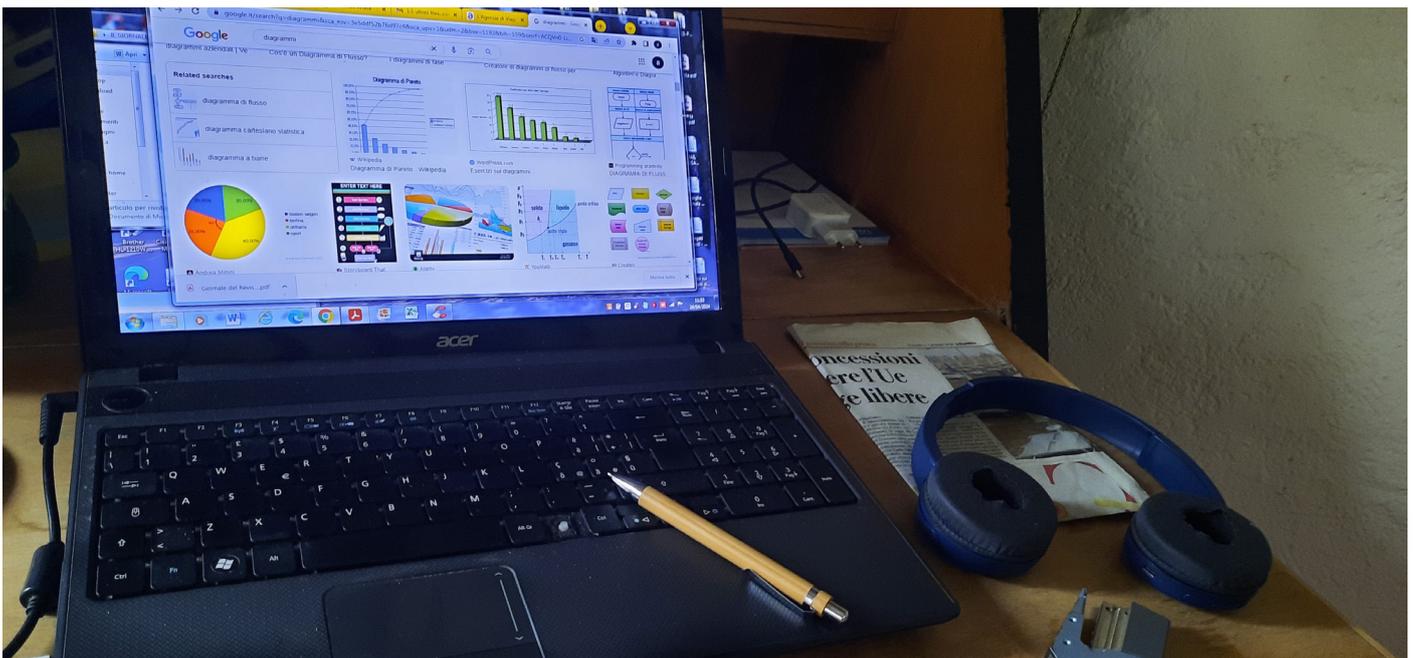
#### Soggetti coinvolti:

Indicatori finanziari	Note
1) situazioni di deficit patrimoniale o di capitale circolante netto negativo	
2) prestiti a scadenza fissa o prossimi alla scadenza senza che vi siano prospettive verosimili di rinnovo o di rimborso; oppure eccessiva dipendenza da prestiti a breve termine per finanziare attività a lungo termine	
3) indicazioni di cessazione del sostegno finanziario da parte dei finanziatori e altri creditori	
4) bilanci storici o prospetto o prospettici che mostrano cash flow negativi	
5) principali indici economico-finanziari negativi	
6) consistenti perdite operative o significative perdite di valore delle attività che generano cash flow	
7) mancanza o discontinuità nella distribuzione dei dividendi	
8) incapacità di saldare i debiti alla scadenza	

9) incapacità nel rispettare le clausole contrattuali dei prestiti	
10) cambiamento delle forme di pagamento concesse dai fornitori dalla condizione a “credito” alla condizione “pagamento alla consegna”	
11) incapacità di ottenere finanziamenti.	
<b>Indicatori gestionali</b>	<b>Note</b>
1) perdita di amministratori o di dirigenti chiave senza riuscire a sostituirli;	
2) perdita di mercati fondamentali, di contratti di distribuzione, di concessioni o di fornitori importanti;	
3) difficoltà nell’organico del personale.	
4) difficoltà nel mantenere il normale il flusso di approvvigionamento da importanti fornitori	
<b>Altri indicatori</b>	<b>Note</b>
1) capitale ridotto al di sotto dei limiti legali o non conformità ad altre norme di legge;	
2) contenziosi legali e fiscali che in caso di soccombenza, potrebbero comportare obblighi di risarcimento che l’impresa non è in grado di rispettare;	
3) modifiche legislative o politiche e governative dalle quali si attendono effetti sfavorevoli all’impresa.	

Ne consegue, dunque, che l’inosservanza del DOVERE di vigilanza comporta la responsabilità dei sindaci, laddove essi non abbiano rilevato, ATTIVANDOSI con gli strumenti sinora esposti, una rilevante violazione altrui, o non ab-

biano adeguatamente REAGITO di fronte ad atti di dubbia legittimità e regolarità (Cass. civ. Sez. I, 05-09-2018, n. 21662) così da essere ACQUIESCENTI dinanzi ad una situazione di INERZIA gestoria dell’organo amministrativo.



## Il controllo interno dell'impresa



di **Simona Pastorino**, docente Inrl e delegata provinciale di Monza-Brianza

Tra gli appuntamenti più seguiti dell'ormai tradizionale appuntamento del webinar gratuito del mercoledì figura il recente incontro sul tema di stretta attualità dei rischi contabili e del controllo interno dell'impresa. Dalla fine del 2022, infatti, l'attività di revisione contabile dei bilanci deve tener conto dei nuovi principi isa che attengono i rischi legati ad errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti o eventi non intenzionali. Sulle linee guida e le regole di base per definire al meglio l'operato del revisore, si è soffermata nel recente webinar gratuito del mercoledì organizzato dall'Inrl Simona Pastorino, delegata provinciale Inrl di Monza-Brianza e docente dei corsi di formazione Inrl che ha focalizzato l'attenzione su quelle che sono le responsabilità del revisore legate ai rischi di errori significativi, illustrando nel dettaglio ciò che sono le caratteristiche del processo d'identificazione e valutazione del rischio. Nel corso del webinar Pastorino ha evidenziato l'importanza di approfondire la conoscenza dell'impresa in ogni dettaglio (natura, obiettivi e strategie) e nel contempo seguire le procedure per la valutazione dei rischi: *"In estrema sintesi il processo di identificazione e valutazione dei rischi include attività d'indagine presso la direzione e altre persone appropriate all'interno dell'impresa, incluse le persone nell'ambito della funzione di revisione interna (laddove tale funzione sia presente); include anche procedure di analisi comparativa ed ispezioni. Tali attività richiedono un approccio iterativo e dinamico legato alle specificità dell'impresa e del contesto in cui opera, al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile; al sistema di controllo interno dell'impresa in considerazione del fatto che le risposte generali di revisione sono influenzate dalla comprensione dell'ambiente di controllo da parte del revisore. Ora, nell'acquisire tale comprensione – prosegue Pastorino – il revisore può sviluppare aspettative iniziali sui rischi che possono essere ulteriormente perfezionate nel corso del processo di identificazione e valutazione degli*

*stessi. Di conseguenza, il principio di revisione 315, congiuntamente al principio di revisione ISA Italia 330, richiede al revisore di riconsiderare le valutazioni del rischio e di modificare le risposte generali di revisione e le procedure di revisione conseguenti sulla base degli elementi probativi acquisiti mediante lo svolgimento delle procedure di revisione ovvero se vengono acquisite nuove informazioni."* Da qui una ulteriore sottolineatura di Pastorino: *"Il revisore deve porre attenzione al processo di (ri)definizione delle procedure di revisione contabile la cui natura, tempistica ed estensione sono determinate in risposta ai rischi di errori significativi identificati e valutati a livello di asserzioni. In buona sostanza, in relazione al sistema di controllo interno, il revisore deve acquisire una comprensione degli aspetti del controllo interno, giudicati rilevanti per la revisione contabile. La rilevanza ai fini della revisione di un controllo, singolarmente o in combinazione con altri, è oggetto di giudizio professionale da parte del revisore. Le attività di controllo sono l'applicazione delle politiche e delle procedure che garantiscono l'attuazione delle direttive impartite dal management."*

Pastorino si è poi soffermata sull'importanza di valutare la configurazione dei controlli in relazione ai principali processi aziendali, ovvero il ciclo attivo, il ciclo passivo, il ciclo tesoreria ed il payroll, e verificare se sono stati messi in atto.

*"Nelle PMI – conclude Pastorino – in presenza di un carente sistema di controllo interno legato a un tema di dimensione organizzativa, risulta fondamentale per il revisore sensibilizzare la direzione nell'implementazione di un'analisi dei rischi tesa ad identificare e valutare i principali rischi nel contesto in cui opera l'impresa e nella predisposizione di un corpo procedurale. Risulta utile, in assenza di specifiche procedure, anche la presenza di sistemi di gestione conformi alle norme ISO, come ad esempio la certificazione della qualità ISO 9001."*

## Revisoft, il partner per i revisori

La nascita di **Revisoft srl** è datata 2011, a seguito del D.Lgs 39/2010 che disciplina l'attività di revisione, recependo la Direttiva dell'Unione Europea, e realizza la prima versione del software denominato **Revisoft® Sindaci e Revisori** con il proposito di allestire un percorso di revisione immediatamente comprensibile anche ai professionisti che per la prima volta affrontavano le procedure di revisione. Dalla prima versione utilizzabile in modalità 'desktop' (il 'cloud' in quei tempi non era ancora apprezzato e così popolare come oggi), il software si è evoluto sino alla versione odierna senza mai perdere di vista il proposito originale. Oltre all'integrazione dei contenuti per tutti gli aggiornamenti derivanti dalla legge e dalla prassi, nonché il continuo miglioramento funzionale ed interpretativo, nel 2018 è stato reso disponibile in terminal server per poi essere completamente riscritto come web nativo nella versione attuale.

La perseveranza ha caratterizzato i primi anni di vita della società che operava in un mercato formato da soli pochi 'volenterosi', e solo dal 2017 la domanda ha preso un po' di consistenza per diventare robusta tra il 2019 ed il 2020 con rallentamenti nel periodo della pandemia.

Oggi il mercato è polverizzato (il riferimento è alle statistiche annuali pubblicate dal MEF) e solo una minoranza dei revisori ha tre incarichi ed oltre, sintomo – come segnala ed evidenzia lo stesso MEF – della marginalità della revisione fra le attività svolte dai commercialisti.

Anche le società di revisione iscritte al Registro rappresentano un numero molto contenuto e solo poco più della metà risulta avere incarichi di revisione. Da questa contestualizzazione sorgono alcuni interrogativi più che legittimi. Come evolverà l'attività di revisione legale? Quanti commercialisti arriveranno a trovarsi a loro agio nelle procedure di revisione pur rimanendo, tale attività, marginale? I controlli di qualità del MEF provocheranno e renderanno indispensabile la specializzazione dell'attività di revisione?

Queste sono anche le domande che Revisoft si pone per orientare l'attività di promozione e sviluppo del software.

Nel frattempo, il MEF, con il documento datato 29 gennaio 2024, ha integrato l'annuale statistica, con un sondaggio svolto sulle società di revisione dal quale risulta che **Revisoft ha la più ampia diffusione tra i produttori di sof-**

**tware dedicati**, e riteniamo che sia anche il più utilizzato tra i revisori individuali.

Un risultato che conferma la completezza e la duttilità del software che supporta la necessità sia del professionista individuale che delle società con strutture più complesse, che si dedicano all'attività di revisione dei bilanci.

Tra i nostri prodotti più recenti e performanti vi è il software **Revisoft® Crisi d'impresa**, realizzato nel 2023 per aiutare il revisore legale nell'accertamento della continuità aziendale ed il consulente per rilevare gli squilibri patrimoniali, economici e finanziari, nonché la sostenibilità dei debiti futuri. Lo strumento si prefigge di raggiungere gli obiettivi prospettati con l'utilizzo delle risorse, interne ed esterne, già disponibili nell'impresa.

Quindi una prestazione ulteriore per il professionista rispetto a quelle legate agli adempimenti fissati dalla legge, spesso preponderanti, che qualifica ancor meglio la sua professione e la funzione di consulente d'impresa.

Revisoft, oltre al costante sviluppo ed aggiornamento del software, mantiene sempre altissima l'attenzione all'assistenza del Cliente, che viene fornita ancora telefonicamente e con puntualità, consapevole che il professionista ha bisogno della risposta esaustiva al momento dell'operatività.



## Pieno successo dell'Alta Formazione Inrl

*Centinaia di iscrizioni per la nuova edizione 2024 dei percorsi formativi di specializzazione*



A cura della redazione

Missione compiuta per l'Inrl riguardo all'Alta Formazione 2024 con un primo semestre di lezioni svolte il venerdì con cadenza quindicinale, che hanno fatto registrare centinaia di iscrizioni, ed una partecipazione superiore a quella dello scorso anno. L'iniziativa, che si concluderà a giugno, si articola in 28 ore di formazione accreditata Mef in modalità webinar sulla piattaforma google. rappresenta uno dei punti di forza dell'istituto e si avvale di docenze d'eccellenza di comprovata esperienza: a partire dal professor Arturo Gulinelli con una lezione sull'analisi economica e prevenzione delle crisi d'impresa; il professor Riccardo Bauer con una lezione sulla revisione interna nell'ambito del sistema di controllo interno con gestione dei rischi; e ancora la docente Anna Maria Ruggieri con una sessione dedicata a temi di scottante attualità quali l'indipendenza e obiettività del revisore ed in una successiva lezione lo 'scetticismo professionale' e l'approccio al rischio. Un altro nome di alto profilo è quello del professor Lorenzo Veroli con una docenza sulla pianificazione e budgeting. Mentre a maggio sarà la volta del professor Giuseppe D'Onza con una lezione sul monitoraggio nel sistema di controllo interno e del professor Roberto Belotti che si soffermerà sulla documentazione e archiviazione del lavoro di revisione. Sarà poi la volta del professor Massimiliano Annetta che affronterà il tema della responsabilità amministrativa degli enti e l'organismo di vigilanza. A chiudere poi la sessione di lezioni a fine giugno sarà il professor Giuseppe Torluccio che tratterà le tecniche di valutazione degli investimenti. Per i due responsabili dell'area formativa dell'istituto, i consiglieri nazionali Camilla Rubega e Claudio Rasia: *“Quest'anno il programma è stato studiato rivolgendo una particolare attenzione alle tematiche di stringente attualità*

*e rappresenta un prezioso strumento di aggiornamento professionale per tutti i revisori legali proprio per i suoi contenuti. Una qualità di docenze e di temi premiata da un volume di adesioni e iscrizioni che è andato oltre le nostre aspettative.”* Mentre sta proseguendo con successo anche il corso online di preparazione e di avvicinamento all'esame di abilitazione professionale per revisori legali in programma a maggio, sempre promosso dall'Inrl: si tratta di un percorso generale con 52 ore di formazione ripartite in un modulo di revisione, in collaborazione con Nexia-Audirevi, un modulo di contabilità ed uno di diritto.



Claudio Rasia, consigliere nazionale Inrl.



Il professor Roberto Belotti, docente Inrl e Camilla Rubega, consigliere nazionale Inrl.



## Alta Formazione



## 1ª Sessione 2024

Venerdì 22 marzo 9.00 – 13.00	Venerdì 5 aprile 9.00 – 13.00	Venerdì 19 aprile 9.00 – 13.00	Venerdì 3 maggio 9.00 – 13.00	Venerdì 17 maggio 9.00 – 13.00	Venerdì 31 maggio 9.00 – 13.00	Venerdì 14 giugno 9.00 – 13.00
Dott.ssa Camilla Rubega	Prof. Giorgio De Lucchi	Dott.ssa Anna Maria Ruggieri	Prof. Giuseppe D'Onza	Dott.ssa Camilla Rubega	Dott.ssa Anna Maria Ruggieri	Dott.ssa Camilla Rubega
ISA Italia 320 - L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi e ISA Italia 315 - significatività nella revisione	OIC 35 Principio Contabile ETS - ENTI TERZO SETTORE	Indipendenza e obiettività del revisore: aspetti generali e quadro normativo alla luce delle modifiche introdotte dal D.lgs. 135/2016	Monitoraggio nel sistema di controllo interno	Principio di Revisione Internazionale (Isa Italia) 710 - Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo	Scetticismo professionale e approccio al rischio	OIC 11 – Bilancio d'esercizio, finalità e postulati
A.2.14	B.4.33A	A.4.4	A.1.7	A.2.35	A.4.8	B.4.14
Prof. Arturo Gulinelli	Dott. Lorenzo Veroli	Prof. Riccardo Bauer	Prof. Giuseppe Torluccio	Prof. Massimiliano Annetta	Prof. Roberto Belotti	Prof. Giuseppe Torluccio
Analisi economica per prevenire la crisi di impresa	Pianificazione, budgeting e valutazione delle performance	La revisione interna nell'ambito del sistema di controllo interno e di gestione dei rischi	Gli approcci gestionali e manageriali nell'analisi degli scenari	La responsabilità amministrativa degli enti ai sensi del D.Lgs. 231/2001 e l'organismo di vigilanza	La documentazione e archiviazione del lavoro di revisione	Tecniche di valutazione degli investimenti
B.5.2	B.2.8	A.1.12	B.2.4	C.2.16	A.5.8	B.2.4

7 incontri formativi, 28 ore di formazione in fase di accreditamento al MEF 2024, costo totale € 150.00 + IVA

segreteria@revisori.it / www.revisori.it

## L'Organo di controllo interno negli Enti del Terzo Settore

Ruolo, obblighi ed adempimenti nelle attività di controllo in occasione dell'approvazione del bilancio sociale



di Antonio Spiriti, Revisore Legale

Entro quattro mesi dalla chiusura dell'anno associativo gli Enti del Terzo settore devono chiudere il bilancio o il rendiconto finanziario qualora il totale dei ricavi, rendite, proventi ed entrate siano inferiori ad euro 220.000

Il bilancio deve essere composto dallo Stato patrimoniale, dal Rendiconto economico gestionale che tiene conto degli oneri e dei proventi dell'Ente e dalla Relazione di missione, così come previsto dall'articolo 13 del Codice del Terzo settore e secondo gli schemi adottati con Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali del 5 marzo 2020, n. 39. Nonostante lo stesso dicastero indirizzi verso modelli ispirati al codice civile, tuttavia è necessario che il bilancio in parola sia puntualmente definito da principi contabili che possano rendere i bilanci maggiormente comparabili tra loro e garantire trasparenza alle informazioni finanziarie in esso contenute.

L'articolo 30 del Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (CTS), modificato dall'articolo 8 del Decreto legislativo 03 agosto 2018, n. 105, stabilisce che:

**1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.**

**2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:**

**a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;**

**b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;**

**c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.**

...

Il disegno di legge n 1532-ter presentato in Parlamento nello scorso mese di marzo, prevederebbe l'innalzamento dei limiti di cui al secondo comma, ad euro 150.000 per l'attivo dello stato patrimoniale, euro 300.000 per i ricavi, proventi ed entrate comunque denominate e n. 7 dipendenti mediamente occupati per ciascun esercizio sociale. Tale emendamento è dettato dalla necessità di semplificare gli adempimenti in capo agli Enti del terzo settore finalizzati ad un alleggerimento degli stessi.

In relazione ai compiti previsti dal citato articolo 30, l'Organo di controllo ha l'obbligo di riferire all'assemblea degli associati (o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni) sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri mediante una relazione. Effettua, inoltre, le proprie osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione.

Il contenuto della relazione riguarda l'attività di vigilanza svolta in osservanza dei principi di comportamento. L'organo di controllo deve sinteticamente riferire circa l'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri di vigilanza e, in particolare, sulle conclusioni cui è pervenuto all'esito dei controlli eseguiti. Sulla base delle informazioni acquisite, i Sindaci relazionano su:

- l'osservanza della legge e dello statuto;
- il rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del D. Lgs. n. 231 del 2001, qualora applicabili;
- l'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo;
- l'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto amministrativo-contabile;
- il bilancio di esercizio;
- l'attività di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale;
- la conformità dell'ultimo bilancio sociale alle linee guida di cui all'articolo 14 del codice del Terzo settore, qualora lo statuto attribuisca la competenza dell'approvazione del bilancio sociale allo stesso organo competente ad approvare il bilancio di esercizio.

L'Organo di controllo riferisce, nell'ambito dei propri doveri di vigilanza:

- in merito alla sostenibilità ed al perseguimento dell'equilibrio economico e finanziario dell'Ente del Terzo settore mediante il monitoraggio:
  - delle azioni di programmazione, attuazione e verifica degli obiettivi economico e finanziari poste dall'organo di amministrazione;
  - dell'analisi periodica della marginalità e redditività dell'Ente in relazione sia a serie storiche nonché agli obiettivi previsionali individuati e posti dall'Organo di amministrazione;
  - dell'analisi periodica dei flussi di cassa attuali e prospettici in relazione agli obiettivi e alle azioni pianificate dall'Organo di amministrazione.
- in merito all'osservanza del Decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 e circa l'adozione del modello organizzativo, se adottato, e in particolare su:
  - l'esistenza, in generale, di una struttura organizzativa coerente con le dimensioni e con la effettiva complessità dell'Ente;
  - l'esistenza di appositi flussi informativi finalizzati a garantire l'informazione periodica inerente all'attività dell'Organismo di vigilanza, se nominato, e la reciproca collaborazione.

Il comma 4 dell'articolo 30 afferma che:

***“La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10”.***

Il quale a sua volta dispone che:

***“Gli enti del Terzo settore dotati di personalità giuridica***

***ed iscritti nel registro delle imprese possono costituire uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi e per gli effetti degli articoli 2447-bis e seguenti del codice civile”.***

La nomina dell'Organo di Controllo è obbligatoria a prescindere dai limiti quantitativi e dalla forma dell'Ente che deve essere in possesso della personalità giuridica. Quindi redige una relazione di accompagnamento al rendiconto finale del patrimonio anche nel caso in cui esso sia destinato ad uno specifico affare come previsto dal citato articolo 10 del Codice del Terzo settore con rimando all'art. 2447-*novies* del Codice civile.

L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea dei soci o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

Pertanto, ai sensi e per gli effetti dei commi 4 e 5 dell'articolo 22 del D. Lgs n. 117/2017 (CTS), sulla base delle informazioni acquisite, l'Organo di controllo vigila sulla conservazione del patrimonio minimo dell'Ente. Quando risulta che esso si sia ridotto di oltre un terzo, lo stesso Organo sollecita gli Amministratori all'adozione dei provvedimenti previsti dalla legge.



Parimenti in relazione al patrimonio minimo per la continuità del mantenimento della personalità giuridica. In tal caso, questo non deve scendere sotto il limite di euro 15.000 per le Associazioni riconosciute ed euro 30.000 per le Fondazioni. Nell'ipotesi in cui il valore del patrimonio minimo fosse intaccato, l'Organo di controllo ne deve sollecitare, attraverso gli Amministratori o l'Organo gestorio comunque identificato o denominato, l'integrazione fino a concorrenza dell'importo minimo di legge.

Per quanto attiene al patrimonio destinato ad uno o più affari, l'Organo di controllo (anche monocratico) ha particolari obblighi nell'esercizio delle sue funzioni. Infatti, sia nel caso in cui l'affare si realizzi che in quello contrario, per intervenute impossibilità, gli Amministratori redigono un rendiconto finale che dovrà essere accompagnato da una relazione dei Sindaci e depositato per il competente ufficio del Registro delle Imprese.

Oltre l'attività di controllo legale e fiscale, prevista dall'articolo 30 del CTS, e degli obblighi imposti dal dettato civilistico di cui all'articolo 2403 cc, i Sindaci svolgono un ruolo particolarmente delicato **a tutela degli interessi convergenti degli stakeholder**. In particolare a favore dei **donatori** in relazione alla gestione dei:

- contributi liberi,

- contributi pubblici derivanti dal 5 per mille,
  - contributi vincolati di terzi, privati e pubblici;
- a favore della **Pubblica fede**
- per la raccolta di fondi con sollecitazione di pubblico (es. crowdfunding);
- a favore dello **Stato e degli Enti pubblici** per:
- l'erogazione di servizi in convenzione oggetto di specifica rendicontazione,
  - l'erogazione di contributi da parte di Enti pubblici a sostegno di servizi erogati sul territorio,
  - la concessione di agevolazioni fiscali;
- a favore della **collettività** per:
- servizi sociali erogati sul territorio ad integrazione dei servizi pubblici;
- a favore dei **Soci nell'attuazione delle delibere del Consiglio** Direttivo o di Amministrazione, quali:
- destinazioni a vincolo di risorse patrimoniali,
  - rispetto delle attività programmatiche,
  - continuità dell'attività dell'Ente.

L'insieme delle attività descritte, oltre ad essere oggetto continuativo di controllo e monitoraggio, è inserito nella relazione annuale di accompagnamento del bilancio sociale. Tanto come previsto dal combinato disposto degli articoli 2409-ter, 2423 e 2429, comma 2.





# WEBINAR

ELENCO DEI CORSI DISPONIBILI	DATA	PREZZO
<input type="checkbox"/> <b>MODELLI ORGANIZZATIVI 231 NELLE SOCIETÀ PUBBLICHE: CONTENERE IL RISCHIO DI RESPONSABILITÀ PER REATI "231" ALLA LUCE DEGLI EFFETTI DELLA NUOVA CONFIGURAZIONE DELL'AUTORICICLAGGIO</b>	7 Maggio 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>SEMINARI FORMATIVI PER REVISORI ENTI LOCALI</b> • Guida pratica-operativa agli schemi di pareri e verifiche del revisore dell'Ente Locale • Pareri, attestazioni, asseverazioni: obblighi e cautele nei casi non codificati	7 Maggio 2024 15 Maggio 2024	€ 110,00
<input type="checkbox"/> <b>I CONCORSI E LE SELEZIONI PUBBLICHE: NOVITÀ E MODELLI OPERATIVI</b>	10 Maggio 2024	€ 80,00
<input type="checkbox"/> <b>CORSO DI AGGIORNAMENTO ANNUALE PER IL MANTENIMENTO DELL'ABILITAZIONE A FUNZIONARIO RESPONSABILE DELLA RISCOSSIONE</b>	13 Maggio 2024 15 Maggio 2024 20 Maggio 2024 23 Maggio 2024 27 Maggio 2024	€ 180,00
<input type="checkbox"/> <b>IL BILANCIO DI SOSTENIBILITÀ NELLE SOCIETÀ PUBBLICHE: OPPORTUNITÀ E CONVENIENZE</b>	16 Maggio 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>LA GESTIONE DELLE SPESE DI RAPPRESENTANZA NEGLI ENTI LOCALI</b>	21 Maggio 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>INTELLIGENZA ARTIFICIALE PER LA PUBBLICA AMMINISTRAZIONE</b>	24 Maggio 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>LE NOVITÀ DELLA DICHIARAZIONE IRAP 2024 DI INTERESSE PER GLI ENTI LOCALI</b>	30 Maggio 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E TECNICHE PER LA REVISIONE DELLA RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA E SOSTENIBILE AI SENSI DELL'ART. 8, PAR. 3, DIRETTIVA UE 2022/2464</b> <b>PRIMA GIORNATA</b> - LA VALUTAZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO INTERNO E LE ATTIVITÀ PROPEDEUTICHE ALLA REVISIONE DEL BILANCIO <b>SECONDA GIORNATA</b> - LE TECNICHE DI AUDIT PER LA RACCOLTA DI ELEMENTI PROBATIVI E LE VERIFICHE CONTABILI PERIODICHE <b>TERZA GIORNATA</b> - TECNICHE DI REVISIONE PER L'ATTESTAZIONE DELLA CONFORMITÀ DELLA RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA E SOSTENIBILE	<input type="checkbox"/> 6 Giugno 2024 <input type="checkbox"/> 13 Giugno 2024 <input type="checkbox"/> 20 Giugno 2024	<input type="checkbox"/> € 150,00 per le 3 giornate formative <input type="checkbox"/> € 75,00 per la singola giornata formativa
<input type="checkbox"/> <b>IMPOSTA DI BOLLO 2024: STATO DELL'ARTE E ANALISI DELLE RECENTI NOVITÀ</b>	7 Giugno 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>LA RAZIONALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA - I MODELLI HOLDING E MULTIUTILITIES</b>	18 Giugno 2024	€ 65,00
<input type="checkbox"/> <b>DOCUMENTO UNICO DI PROGRAMMAZIONE E SALVAGUARDIA DEGLI EQUILIBRI DI BILANCIO</b>	21 Giugno 2024	€ 50,00
<input type="checkbox"/> <b>CONTO ANNUALE 2023: GUIDA ALLE NOVITÀ E ALLE CORRETTE MODALITÀ DI RILEVAZIONE</b>	25 Giugno 2024	€ 50,00
<input type="checkbox"/> <b>Contabilità e bilancio della P.A. nazionale, regionale e locale e su gestione e riscossione delle entrate</b>	Marzo 2024 - Luglio 2024	€ 1.100,00
<input type="checkbox"/> <b>Corso di perfezionamento in Anticorruzione, antiriciclaggio e trasparenza nelle Pubbliche Amministrazioni alla luce del "PIAO"</b>	Marzo 2024 - Luglio 2024	€ 916,00
<input type="checkbox"/> <b>IL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI LOCALI</b>	23 Luglio 2024	€ 50,00
<input type="checkbox"/> <b>L'ASSESTAMENTO GENERALE DEI CONTI E APERTURA DELLA SESSIONE DI BILANCIO 2025-2027</b>	18 Ottobre 2024	€ 50,00

\*I webinar saranno registrati e fruibili anche successivamente alla data di svolgimento; pertanto anche coloro che non potessero essere disponibili nelle date indicate nei Programmi potranno fruirli anche in un secondo momento.

## Nel gruppo d'impresa vince sempre la composizione negoziata



di **Cristina Guelfi**, *Avvocato e Docente Inrl*

Il legislatore ha dato ampio rilievo alla funzione della composizione negoziata all'interno della disciplina della crisi d'impresa anche con riferimento alla gestione di quelle imprese che, sebbene legate dall'appartenenza ad un medesimo gruppo, risultino ciascuna in stato di probabile insolvenza. Ci si riferisce, in particolare, a quanto esprime l'articolo 13 del codice della crisi d'impresa laddove esplicita, per la prima volta, le modalità con cui un'impresa, appartenente ad un gruppo, può condurre le trattative in sede di composizione negoziata. Il caso che in questa sede interessa è dunque quello dell'accesso da parte dei gruppi di imprese alla composizione negoziata per la soluzione della crisi. Si nota, infatti, che l'articolo 13 previsto dal nuovo assetto normativa in materia di crisi recepisce totalmente il concetto civilistico di "gruppo d'impresa" definendolo come l'insieme delle società, delle imprese e degli enti, esclusi lo Stato e gli enti territoriali che esercitano o sono sottoposti alla direzione e coordinamento di una società, di un ente o di una persona fisica. L'attività di direzione e coordinamento delle società del gruppo è esercitata: (a) dalle società tenute al consolidamento dei loro bilanci; (b) dalla società o ente che le controlla, direttamente o indirettamente, anche nei casi di controllo congiunto."

E' bene evidenziare che il codice della crisi in vigore ha di fatto considerato, per la prima volta la necessità di condurre la gestione dell'eventuale crisi come unitaria ossia come più imprese appartenenti al medesimo gruppo che versano nelle condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario tali da renderne probabile la crisi o l'insolvenza; tale iniziativa deve avere come antecedente uno specifico accordo fra le imprese in questione o uno

specifico atto di indirizzo della comune capogruppo e che consiste nel richiedere congiuntamente, al segretario generale della camera di commercio competente la nomina dell'esperto facilitatore. Si abbandona dunque definitivamente l'approccio cosiddetto "atomistico" per rafforzare il concetto di unitarietà del gruppo anche per quanto concerne l'aspetto inerente la modalità di presentazione della domanda di accesso alla composizione negoziata. Per la normativa prevista dal codice della crisi la domanda di accesso alla composizione negoziata deve essere presentata congiuntamente dalle diverse imprese del gruppo. Il presupposto per la presentazione è che debba avere avuto esito positivo la verifica, da parte del segretario generale della Camera di commercio, della sussistenza sia del requisito soggettivo, attinente alla condizione in cui versano le imprese, sia del requisito oggettivo, attinente alla esistenza fra le imprese interessate delle tipologie di collegamento richiamate previste dall'articolo 13 stesso e sopra menzionate.

A seguito della richiesta congiunta pervenuta alla Camera di commercio competente, sarà nominato l'esperto facilitatore, unico per l'insieme delle imprese richiedenti, verrà nominato e, in maniera unitaria, inizierà a svolgere il compito di mediatore per tutte le imprese del gruppo partecipanti all'iniziativa.

Con portata innovativa, e sempre ai fini di agevolare il concetto unitario di gruppo, il codice della crisi specifica poi che la sussistenza del presupposto oggettivo è presupposto per l'accoglimento dell'istanza di nomina dell'esperto, ma non costituisce requisito imprescindibile per l'ingresso nella composizione negoziata e per la partecipazione alle trattative. Altrimenti detto, occorre che il presupposto ri-

corra in capo alle imprese istanti, ma potrebbe mancare in capo a una o più imprese, che sono chiamate a partecipare alla vicenda nella loro specifica qualità di imprese in bonis e con la finalità, verosimilmente, di offrire supporto operativo, finanziario o anche di semplice patronage alle trattative intraprese o che si vanno ad intraprendere.

Ecco che con la nuova formulazione del codice della crisi d'impresa, uno dei nodi problematici più controversi nel passato e che risiedeva nella questione relativa all'ammissibilità, ed in tal caso ai limiti e alle condizioni, del coinvolgimento nelle relative procedure di crisi o di insolvenza delle imprese in bonis del gruppo, risulta oggi definito dallo stesso articolo 13, comma 7, laddove specifica che, a differenza, delle istanze presentate dinanzi al tribunale, nel procedimento della composizione negoziata, il perno della vicenda è costituito dallo svolgimento, secondo buona fede, trasparenza e correttezza (art. 4, commi 4, 5, 6, 7), di trattative mirate alla ricerca di una soluzione negoziale della crisi.

Trattandosi, dunque, di una vicenda che si dipana sul terreno dell'autonomia contrattuale e dell'autonomia d'impre-

sa, sia pure assistita dall'intermediazione pubblica nella nomina dell'esperto e accompagnata da alcuni interventi dell'autorità giudiziaria, la previsione di limiti alla partecipazione di altre imprese del gruppo (diverse da quelle in condizione di squilibrio) sarebbe disfunzionale rispetto all'esigenza di massimizzare lo sforzo negoziale complessivo, con l'obiettivo di conseguire, quanto prima possibile, una soluzione condivisa della crisi (o del pericolo di crisi o di insolvenza) che ha investito alcune articolazioni del gruppo.

La definizione del gruppo di imprese accolta dal legislatore in materia di crisi d'impresa ricalca in maniera pedissequa la nozione di gruppo implicitamente accolta dal codice civile. Anche in questo caso si può quindi osservare che la disciplina in esame intende affermare una linea di continuità con le scelte definitorie già adottate, sul medesimo terreno della disciplina delle crisi d'impresa, dal codice della crisi d'impresa e motivate da una valutazione di preferenza per soluzioni normative che evitino il proliferare incontrollato di nozioni di gruppo di imprese diverse dal senso comune civilistico.”



## ENTI LOCALI

### Consiglio di Stato

# revoca del revisore in caso di ritardo indotto dall'ente su presentazione del parere al rendiconto



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

La Sentenza del Consiglio di Stato - Sezione V - n. 2783, pubblicata in data 21 marzo 2024, ha stabilito che il termine di 20 giorni per la redazione della relazione/parere al rendiconto della gestione da parte dell'Organo di revisione di un Ente Locale deve essere rispettato, anche nel caso la documentazione risulti non completa e/o trasmessa in ritardo, e che in caso di ritardo il revisore può essere revocato dal Consiglio Comunale.

Prima di commentare la Sentenza, premettiamo che l'art. 235, comma 2, del Dlgs. n. 267/2000, prevede che *"il revisore è revocabile solo per inadempienza ed in particolare per la mancata presentazione della relazione alla proposta di deliberazione consiliare del rendiconto entro il termine previsto dall'art. 239, comma 1, lett. d)";* quest'ultima norma del Tuel stabilisce che l'Organo di revisione deve, per adempiere alle proprie funzioni, rilasciare una *"relazione sulla Proposta di deliberazione consiliare di approvazione del Rendiconto della gestione e sullo schema di rendiconto entro il termine, previsto dal regolamento di contabilità e comunque non inferiore a 20 giorni decorrente dalla trasmissione della stessa proposta approvata dall'organo esecutivo. ...."*

La Sentenza del Consiglio di Stato ha deciso circa il ricorso di un revisore dei conti degli Enti Locali di un Comune

lombardo per la riforma della Sentenza del Tar Lombardia (Sezione I) che aveva confermato la revoca dall'incarico del revisore per inadempienza deliberata nel 2019 dal Comune a causa del ritardo, oltre 20 giorni dalla trasmissione dello schema di rendiconto approvato dalla Giunta Comunale, della presentazione della relazione alla proposta di delibera di approvazione del rendiconto; il solo ritardo è stato ritenuto da Palazzo Spada ragione sufficiente per il Comune per concludere l'iter e deliberare la revoca, nonostante le motivazioni e le giustificazioni addotte dal Revisore.

Il Revisore con il ricorso al Consiglio di Stato chiedeva il risarcimento dei danni subiti, adducendo: mancanza dei presupposti per l'adozione del provvedimento di revoca, eccesso di potere, travisamento ed erronea valutazione dei fatti, illogicità ed erroneità delle motivazioni, ingiustizia manifesta, violazione del principio costituzionale dell'imparzialità di giudizio.

Il Revisore ha sostenuto che il ritardo nella presentazione della relazione al rendiconto non dipendeva da una sua volontà, ma dall'atteggiamento ostruzionistico degli uffici amministrativi del Comune e, in proposito, indicava di aver ricevuto solo parte della documentazione necessaria per la redazione del parere entro il termine previsto come

tempo limite per esprimere il parere e di aver acquisito successive integrazioni documentali anche nei giorni successivi.

Il Revisore, tenuto conto di quanto sopra, aveva ritenuto che il termine per la presentazione della relazione fosse stato spostato in avanti, secondo indicazioni fornite anche dall'amministrazione, con conteggio del termine dal momento della trasmissione degli ultimi documenti utili ricevuti, necessari per la redazione del parere.

I Giudici preliminarmente rilevano che l'inadempienza contestata al revisore, ovvero quella di non aver trasmesso tempestivamente la relazione sulla proposta di approvazione del rendiconto, è stata tipizzata dall'art. 239, comma 1, lett. d), del Dlgs. n. 267/2000, quale situazione di particolare rilevanza e gravità tale, di per sé, senza altri accertamenti da parte dell'amministrazione, da comportare la revoca dall'incarico, in quanto norma a presidio del buon andamento della Pubblica amministrazione. In proposito viene riferito che la giurisprudenza del Consiglio di Stato aveva già riscontrato che, in presenza di simile situazione, il provvedimento di revoca non è un atto discrezionale dell'amministrazione (Sentenza Consiglio di Stato n. 2785/2018).

Viene rimarcato che il termine per la presentazione della relazione al rendiconto della gestione doveva considerarsi pari a massimo 20 giorni, decorrenti dal momento della trasmissione al professionista della proposta di rendiconto come approvata dalla Giunta Comunale (anche se carente di informazioni e di documentazione prevista come obbligatoria), tenuto conto della lettura congiunta dell'art. 239, comma 1, lett. d), Tuel, e dell'art. 35, comma 3, ultimo periodo, del Regolamento comunale di contabilità dell'Ente Locale, secondo cui *"l'Organo di revisione presenta la propria relazione entro 10 giorni dalla trasmissione degli atti"*; secondo la legge tale termine non può essere inferiore a 20 giorni, salvo che il regolamento comunale ne prescriva uno più lungo e, pertanto, nel caso di specie doveva applicarsi il termine di legge di 20 giorni. Secondo i Giudici tale termine può essere considerato un "termine minimale" e non può essere ampliato, come ritenuto e richiesto dal Revisore unico e, nel caso di specie, in cui il Regolamento comunale fissa un termine ancora inferiore a quello di legge, non può certo ritenersi che i 20 giorni massimi previsti dall'art. 239 del Dlgs. n. 267/2000, possono essere derogati.

L'inizio della decorrenza del termine viene individuato

("pacificamente") nel giorno 4 aprile 2019, quando il Revisore ha ricevuto, dagli uffici comunali, la proposta di approvazione del rendiconto per il 2018 e lo schema del medesimo. La mancanza di altri documenti, dall'appellante considerati necessari per l'esame del rendiconto, non può – secondo i Giudici - acquisire rilievo ai fini di spostare in avanti l'inizio della decorrenza del termine di consegna della relazione, in quanto la legge indica, come giorno di inizio del conteggio del termine, proprio il giorno di trasmissione della (sola) proposta, e non anche quello in cui siano resi disponibili al revisore tutti i documenti da lui reputati necessari.

I Giudici hanno ritenuto, quindi, condivisibile quanto deciso precedentemente dal Tar, secondo cui, anche a voler convenire con l'utilità (o addirittura con la stretta necessità) dei documenti mancanti, il professionista ben avrebbe potuto segnalare la mancanza in sede di relazione (ovvero, ben avrebbe potuto segnalare che la trasmissione dei documenti, da parte degli uffici, era avvenuta a ridosso della scadenza del termine, situazione anch'essa impeditiva di una disamina completa del rendiconto), eventualmente addivenendo a conclusioni negative quanto alla proposta di approvazione, ma non avrebbe potuto omettere il deposito della relazione medesima; ciò, secondo quanto riportato in Sentenza, in ossequio alla funzione del Revisore unico di certificazione contabile e in aderenza ai doveri di



---

*La mancanza di altri documenti, dall'appellante considerati necessari per l'esame del rendiconto, non può – secondo i Giudici - acquisire rilievo ai fini di spostare in avanti l'inizio della decorrenza del termine di consegna della relazione*

---



### ***Il rapporto fra Responsabile finanziario e Revisore unico deve essere improntato alla corretta e leale collaborazione***

controllo circa la completezza della documentazione necessaria per l'approvazione definitiva del rendiconto, che rientra nella competenza dell'Organo consiliare.

I Giudici, da quanto sopra, derivano che la nozione di "completezza documentale" che assume rilievo, ai fini della decorrenza del termine per la trasmissione della relazione, è unicamente quella che si riferisce ai documenti indicati dalla legge (proposta di approvazione del rendiconto, come approvata dalla Giunta Comunale).

La Sentenza rileva che il Parere del Revisore è stato trasmesso in data 30 aprile 2019, quindi oltre il termine dei 20 giorni prescritto (6 giorni di ritardo). Ma i Giudici danno anche atto che l'Ufficio comunale di riferimento ha inviato la documentazione utile per la redazione del Parere in diversi momenti, via via precisando che si trattava di invii non completi, provvedendo alla loro trasmissione sia prima che dopo la scadenza del termine per il deposito della relazione finale, e così anche lasciando intendere che il termine per la consegna della relazione al rendiconto fosse da considerarsi spostato conseguentemente in avanti. Comunque, i Giudici ribadiscono che è anche vero che l'adempimento, da parte del revisore, doveva avvenire entro il termine indicato dalla legge, quale più sopra individuato, il quale non è disponibile né dal revisore né dalla stessa amministrazione, e che deve dunque essere rispettato pena la conseguenza della revoca.

Poi, nella Sentenza è anche indicato che non risultato prove del presunto atteggiamento "ritorsivo" tenuto dall'Amministrazione nei confronti dell'appellante, il quale, come indicato dal Revisore, sarebbe stato revocato dall'incarico

solo per aver reso una relazione negativa, e che non risultano prove della sussistenza di *"una grave ostilità del Sindaco (e del responsabile amministrativo) verso il Revisore"*. Non vengono rinvenuti elementi, nella motivazione del provvedimento impugnato, tali da far sorgere anche un mero dubbio in ordine a tali aspetti, dovendo piuttosto osservarsi che la motivazione richiama la norma di legge sull'esercizio del potere di revoca del revisore, connesso al ritardo nella presentazione della relazione.

I Giudici, in definitiva, non ritengono che nella Sentenza del Tar vi siano gli errori logici che l'appellante lamenta, anche con riguardo all'iter del procedimento di revoca iniziato da un Consiglio Comunale in scadenza di mandato e concluso dal nuovo Consiglio Comunale neoeletto, e non ravvisano elementi idonei ad evidenziare alcun interesse personale, in capo al Sindaco e al responsabile del settore finanziario, in ordine all'adozione del provvedimento di revoca del Revisore unico impugnato, *"che è stato peraltro adottato da parte di un Organo Collegiale ...."*.

La Sentenza per quanto in essa riportato riteniamo possa essere criticata.

Facciamo presente che lo stesso Tar Lombardia, nella Sentenza n. 716/2019, ha avuto modo di precisare che la revoca dell'incarico non comporta l'espressione di valutazioni discrezionali pure, in quanto la disciplina applicabile in materia delimita il potere di revoca riconosciuto all'Ente Locale, prescrivendo la revocabilità dell'incarico solo nei casi previsti dall'art. 235, comma 2, del Dlgs. n. 267/2000, ossia con l'**apprezzamento dell'inadempimento** del revisore, che costituisce il presupposto fondamentale per l'esercizio del potere di revoca. L'inadempimento, oltre ad essere verificato come di natura oggettiva e fattuale, deve essere anche apprezzato nella sua **gravità**, analogamente al criterio civilistico di valutazione della gravità degli inadempimenti contrattuali (ex 1455 Cc.), non essendo conforme ai principi di buona fede (applicabile anche nel diritto pubblico) e di ragionevolezza un'interpretazione che consideri come inadempimenti anche quei fatti che siano di lieve entità o di scarsa importanza (rispetto agli interessi dell'Ente Locale). Nell'accertare l'inadempienza del revisore, l'Amministrazione comunale deve quindi valutare anche l'**incidenza dei fatti contestati** rispetto agli interessi implicati nel rapporto Ente-Revisore.

Inoltre, il rapporto fra Responsabile finanziario e Revisore unico deve essere improntato alla **corretta e leale** collaborazione.

Non risulta che durante il procedimento di revoca, precedente dell'incardinarsi del procedimento giudiziario, l'Ente abbia dimostrato la gravità del comportamento del revi-

sore e precisato/indicato i danni e le problematiche che il ritardo nella redazione del parere/relazione sul rendiconto della gestione.

Non si hanno evidenze nella Sentenza che il comportamento del revisore nel valutare come carente la documentazione trasmessa non sia stato diligente, imparziale e collaborativo, per addivenire ad una valutazione sufficientemente completata dei risultati certificati con il rendiconto.

Sarebbe stato opportuno valutare con attenzione anche le richieste documentali effettuate dal Revisore unico e la loro tempistica, come la tempistica dei dati richiesti da parte del responsabile del servizio finanziario.

Parrebbe di capire che le risposte, i dati e la consegna della documentazione integrativa e ritenuta come minimamente sufficiente dal Revisore unico sia avvenuta ampiamente dopo l'approvazione dello schema di rendiconto da parte del Consiglio Comunale senza indicazione della necessità e dell'opportunità di addivenire necessariamente al rilascio del parere nel termine normativamente previsto di 20 giorni.

Il rapporto di collaborazione fra Revisore unico e Responsabile dei servizi finanziaria/Consiglio Comunale dovrebbe permettere, in talune situazioni, di addivenire a concordare tempistiche di rilascio dei pareri in termini difforni da quelli previsti dal Regolamento comunale ma anche dalla normativa, sia con anticipazioni che con proroghe. Infatti, sovente gli Enti Locali richiedono ai revisori di rilasciare pareri con tempistiche molto più ristrette rispetto a quanto previsto dai regolamenti e dalla normativa, e talvolta anche i revisori chiedono di concordare tempi più ampi in ragione delle proprie esigenze professionali (e anche familiari), naturalmente valutato che il ritardo non causi danni o problematiche particolari alla gestione dell'Ente Locale. Tale possibilità di concordare (anche informalmente) il rilascio di pareri/relazioni con termini flessibili spessissimo nella prativa evita problematiche di gestione all'Ente e all'Ufficio economico-finanziario e molto spesso rinsalda il leale rapporto di collaborazione fra l'Organo di revisione e il Responsabile dei servizi finanziari. In alcuni casi la richiesta di dati completi e di approfondimenti permette all'Organo di revisione di addivenire ad un giudizio puntuale e professionale e spesso evita il rilascio di pareri negativi per il solo fatto che i revisori non hanno potuto, entro la tempistica prescritta, acquisire le informazioni e la documentazione utile per apprezzare professionalmente la correttezza e la veridicità di quanto proposto in deliberazione dall'Ente Locale.

Nel caso di specie trattasi del rilascio del parere da parte

del revisore unico con un ritardo di 6 giorni dal termine previsto dall'art. 239 del Tuel senza che ne vengano individuate le conseguenze dannose e senza indagare se le richieste di integrazione documentale e di informazioni debba o meno essere ritenuta utile, leale e collaborativa (almeno fra revisore e responsabile dei servizi finanziari) per addivenire ad un giudizio professionale in merito al rendiconto della gestione dell'Ente, pur con alcuni giorni di ritardo rispetto ai termini previsti dalla normativa.

L'inadempienza, contenuta nell'art. 235, comma 2, del Tuel, dovrebbe essere intesa come inadempimento agli obblighi della funzione di revisore dell'Ente Locale valutandone, a ns. parere, nel complesso l'attività complessiva svolta e le modalità operative, e non solo il mancato rispetto di un termine (indipendentemente dal giudizio espresso nel parere fino a prova contraria da intendersi imparziale e professionale), quando ciò non è da reputarsi un adempimento grave in grado di ingenerare danni e problematiche rilevanti alla gestione dell'Ente Locale.

In conclusione, tenuto conto che le finalità del ricorso del revisore contro la deliberazione di revoca dal proprio incarico è la salvaguardia della propria onorabilità professionale, il ricorso per l'accertamento della mancanza dei presupposti della revoca, con risarcimento in forma specifica del danno di immagine assieme a una compensazione monetaria, parrebbe doveroso, mentre sarebbe risultato opportuno da parte dei Giudici individuare e motivare in Sentenza la gravità del ritardo dell'espressione del parere dell'Organo di revisione a motivo dell'incidenza significativa sulla gestione dell'Ente Locale.



---

*Sarebbe risultato opportuno da parte dei Giudici individuare e motivare in Sentenza la gravità del ritardo dell'espressione del parere dell'Organo di revisione a motivo dell'incidenza significativa sulla gestione dell'Ente Locale*

---

## L'Intelligenza Artificiale negli studi professionali, una nuova frontiera per la consulenza

Un interessante intervento di Paolo Brescia (AssoProfessioni) alla 10° Commissione permanente /Affari sociali, sanità, lavoro pubblico e privato, previdenza sociale



di Paolo Brescia – Tesoriere Inrl

Si parla di intelligenza artificiale fin dagli anni 80 dove si svilupparono algoritmi e tecniche di apprendimento automatico. Il grande sviluppo però avvenne dopo gli anni 2000, dove si inizia a parlare di metodi di apprendimenti complessi. Negli anni successivi IA inizia ad entrare in maniera importante nel mondo del lavoro, e questo ha portato a domandarsi l'influenza che l'intelligenza artificiale porterà nel mondo del lavoro in merito ai posti occupabili. Ultimamente con lo sviluppo che ha avuto, l'intelligenza artificiale è sfruttata in molti settori lavorativi, molti iniziano a domandarsi se la stessa porterà alla creazione o distruzione di attività lavorative. Uno studio di Goldman Sachs, ha stimato che l'intelligenza artificiale sostituirà circa 300 milioni di posti di lavoro a tempo pieno, ma nello stesso tempo afferma che la perdita di tali posti di lavoro sarebbe controbilanciata dalla nascita di nuovi mestieri e specializzazioni rivolte allo sviluppo sia sul fronte tecnico che umanista.

### **L'IA. come collaboratore della risorsa umana**

Sembrirebbe che l'intelligenza artificiale non svolgerà un'opera di sostituzione nel mondo del lavoro, ma bensì di collaborazione con lo stesso. Un esempio potrebbe essere l'azienda Amazon, dove robot dotati di intelligenza artificiale hanno iniziato ad affiancare i dipendenti con compiti particolarmente ripetitivi, e la stessa Governance del colosso Amazon ha assicurato che non vi è l'obiettivo

di sostituire il lavoro con l'intelligenza artificiale. Dal punto di vista della nostra Confederazione, che riunisce le attività Professionali, l'IA può giocare un ruolo di importante *collaboratore* nel campo della contabilità, della gestione finanziaria e negli assetti organizzativi. Le aziende e gli studi professionali stanno investendo in questo settore, per portare l'automatizzazione dei sistemi di contabilità, per ridurre sempre di più i margini di errore. In tutti i casi si può sempre parlare di *collaborazione* e non di sostituzione da parte dell'IA, collaborazione che si può sintetizzare nella migliore conformità alle normative e offrire al professionista una miglior visibilità sui dati finanziari, verificando eventuali errori, ed essere di ausilio per gestire meglio le decisioni da prendere.

L'Italia è stato uno dei primi paesi ad utilizzare la fatturazione elettronica, e l'intelligenza artificiale dà la possibilità di analizzare e categorizzare le fatture elettroniche e di conseguenza essere utilizzata per prevedere i flussi di cassa futuri, con il fine di aiutare il professionista ad ottimizzare le spese, rendendole efficaci e in conformità con i processi contabili e riducendo le perdite. Come si può ben vedere si parla sempre di *collaborazione* dell'intelligenza artificiale e mai di sostituzione del lavoro umano. Pensiamo all'aiuto che può dare l'IA all'imprenditore, che in virtù del nuovo articolo 2086 CC è obbligato ad avere un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla

natura dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi di impresa. La norma recita che:

*“...L'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile, adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.”*

Se l'intelligenza artificiale può garantire la massima efficienza, insieme agli strumenti già in possesso dell'imprenditore, vedi la fattura elettronica già citata in precedenza, la stessa può contribuire a garantire grandi performance nella gestione dei dati finanziari e di conseguenza un rilevante aiuto a favore dell'imprenditore per conformarsi alle prescrizioni di cui all'art 2086 cc. In tutti i casi la nostra Confederazione ritiene, che nonostante l'IA si sta innovando molto velocemente, presenta ancora tanti limiti, sul lato cognitivo e sul lato tecnico, che non gli permettono di gestire in totale autonomia i procedimenti aziendali, contabili e di organizzazione societaria. E questo è di facile intuizione, in quanto l'IA non avendo la capacità di ragionamento ed intuizione (che non è secondaria nel campo economico), può cadere facilmente in errore, e questo può accadere quando i dati, da cui è dipendente, sono di scarsa qualità o incompleti.

Quanto sopra, consolida sempre di più il presupposto che l'IA possa essere solo una brava collaboratrice, in quanto a livello cognitivo manca della parte fondamentale della natura umana, cioè la flessibilità intellettiva, e non è in grado di affrontare situazioni fuori dalla normalità preimpostata. La nostra Confederazione ritiene che l'utilizzo dell'Intelligenza Artificiale, non sarà dirompente per quanto riguarda la sostituzione dei lavoratori, ma riteniamo che possa solo servire a diminuire notevolmente i margini normali di errore sulle relative mansioni lavorative. Vi sono però degli impatti negativi che devono essere tenuti in debito conto. Dal punto di vista sociologico può portare ad un appiattimento delle capacità cognitive dell'essere umano, e sarà sempre più difficile valutare le reali capacità lavorative dell'individuo, che inevitabilmente saranno proiettate sul merito. Per questo riteniamo che l'impatto dell'intelligenza artificiale, sarà molto più invadente dal punto di vista sociologico che dal punto di vista economico, in quanto come già specificato in precedenza, la stessa sarà una valida collaboratrice, ma questa collaborazione porterà

ad un livellamento per quanto riguarda il merito lavorativo. Questo dovrà impegnare il settore datoriale, ad ulteriori approfondimenti, oltre quelli già previsti nella prassi, sui sistemi di valutazione del personale dipendente. Sicuramente sono necessari correttivi per quanto riguarda l'utilizzo dell'intelligenza artificiale nell'istruzione e nella formazione. Non si può non parlare di istruzione, essendo la porta principale al mondo del lavoro. Come è stato verificato dai Ministeri competenti e riportato sulla stampa, ci sono grossi problemi di correttezza grammaticale e di apprendimento tra i giovani, ed è pur vero che questo è compito della scuola, ma una buona parte della formazione viene svolta all'esterno della scuola, ed è qui che lo studente risolve problemi di concetto e divulgativi con un semplice click, a scapito dell'allenamento cognitivo e relazionale. Come il corpo umano deve essere tenuto in debito allenamento per essere al massimo dell'efficienza, anche il cervello umano ha bisogno di allenamento, e tutta quella parte di allenamento che si svolge a casa, anche con i compiti scolastici, può venir meno, se non accompagnata da una grande forza di volontà.

In quest'ultimo caso sarà la forza di volontà di elaborare concetti in autonomia, che sostituirà la miglior capacità di apprendimento tra i soggetti e come diceva il buon Macchiavelli che nella vita il 50% si deve alla fortuna e il 50% alla virtù, sarebbe auspicabile che tale percentuale non diventi 70 a 30. Sicuramente è una strada irreversibile, ma bisogna essere consapevoli che percorrere questa strada porterà ad un minor sviluppo della capacità nelle elaborazioni mentali, che nemmeno l'avvento della rete ha compromesso totalmente, come sicuramente comprometterà l'intelligenza artificiale. La politica, deve pensare a tutto questo, e cercare di limitare l'impatto che l'intelligenza artificiale avrà nelle variabili sociologiche, della valutazione, del merito e della reale preparazione. Nel campo della Giustizia si parla di Sentenze che potranno essere emesse con l'intelligenza artificiale, e questo spaventa molto, in quanto specialmente nel settore penale è in ballo la vita delle persone, e la stessa non può dipendere da un algoritmo. Con perplessità la nostra Confederazione vede l'applicazione dell'IA da parte dell'Amministrazione Finanziaria per quanto riguarda gli indici di pericolosità fiscale e le liste selettive di controllo. Riteniamo che non sia giusto far dipendere da un algoritmo la fedeltà fiscale di un contribuente con le relative ripercussioni sociali, quali l'esclusione da norme premiali, e penalizzandolo nei confronti di altri contribuenti ai quali l'algoritmo ha dato un punteggio elevato.



# Formazione INRL 2024



## Formazione Gratuita

Rinnovo convenzione con



**20 ore formazione  
accreditata MEF e 10 ore  
formazione Enti Locali  
a costo 0 per gli associati  
INRL**



## Alta Formazione

**28 ore formazione  
accreditata MEF in  
modalità Webinar su  
Google Meet il venerdì  
mattina a settimane  
alternate, dalle 9.00  
alle 13.00.**

**Il Calendario sarà reso  
noto nei prossimi giorni.  
Costo 150€ + IVA**

[segreteria@revisori.it](mailto:segreteria@revisori.it)  
[www.revisori.it](http://www.revisori.it)

## LO SCAFFALE

### Responsabilità e adeguati assetti nella crisi d'impresa

**Autore: Marcella Caradonna**

**Edizioni: Maggioli**

L'art. 2086 del c.c., come modificato dalla recente riforma della crisi d'impresa, ha specificatamente introdotto l'obbligo per tutte le imprese, soprattutto per quelle sane, indipendentemente dalla loro dimensione e tipologia, di dotarsi di adeguati assetti e misure, ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative. La previsione normativa non è per niente banale e comporta un vero e proprio mutamento culturale per le realtà economiche italiane, introducendo l'obbligo di una visione strategica prospettica nella gestione dell'impresa, con particolare attenzione ai rischi assunti e la predisposizione di opportuni strumenti di monitoraggio e prevenzione della crisi. Il libro si propone, attraverso contributi derivanti da competenze ed esperienze maturate in diversi percorsi professionali, di offrire una panoramica sulle principali tematiche che devono essere affrontate nella realizzazione di un sistema organizzativo, amministrativo e finanziario coerente con le dimensioni, l'attività e le prospettive dell'impresa, fornendo degli spunti che possono essere un utile strumento di approfondimento in questo ambito. I principali argomenti trattati nel libro vanno dall'assetto organizzativo a quello contabile finanziario, dalle responsabilità civili e penali alla continuità aziendale.



### La gestione del rischio con il metodo FMEA

**Autore: Antonella Lanati**

**Edizioni: Feltrinelli**

La gestione del rischio è propedeutica a molti approcci professionali, spesso soggetti a leggi o norme. Il libro ha lo scopo di presentare il metodo FMEA (Failure Mode and Effect Analysis) per la gestione del rischio in funzione della sua applicazione in qualsiasi campo, a partire dall'automotive o dallo sviluppo farmaceutico dove è più utilizzata, fino a biotecnologie, gestione di sostanze pericolose, ricerca scientifica, odontoiatria, sicurezza, risk-based thinking, sistemi di gestione. Il testo, partendo da una prima trattazione della gestione del rischio, illustra in dettaglio il metodo con casi pratici e con grande ricchezza di schemi e tabelle di applicazione, esplora le sinergie con altre tecniche che ne aumentano l'efficacia e fornisce molti esempi in campi tradizionali e meno tradizionali, concludendo con un'appendice di strumenti di supporto. Diversi capitoli si avvalgono del contributo di esperti che mettono a disposizione la loro esperienza negli aspetti specialistici e nella risoluzione di casi reali. Il libro vuole rendere questo metodo semplice da comprendere, applicabile in tutti i campi e meno costoso in termini di risorse. Con i contributi di F.P. Ausiello, L. Gervasi, A. Ranieri.



*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.*