

# IL GIORNALE DEL REVISORE

Rivista di attualità, cultura e informazione  
professionale del Revisore Legale



- Gli obblighi di segnalazione del revisore
- La revisione legale nella disciplina europea
- Il dovere di vigilanza climatica



# 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

## SOMMARIO

### EDITORIALE

**Un primo semestre all'insegna del potenziamento dell'istituto**  
*di Luigi Maninetti* ..... pag. 04

**Un Piano straordinario di investimenti per il sistema-paese**  
*La relazione del Presidente di Confindustria Emanuele Orsini  
all'assemblea nazionale a Bologna* ..... pag. 05

**Revisione Legale, focus del MEF sull'universo dei tirocinanti:  
più uomini (57%) che donne (43%)** ..... pag. 08

**L'obbligo di segnalazione da parte del revisore nelle situazioni  
di crisi e di insolvenza**  
*(dal documento ASSIREVI n. 259)*  
*di Roberto Belotti* ..... pag. 10

**L'attività del revisore legale nella disciplina sovranazionale e  
internazionale**  
*di Antonio Martini* ..... pag. 14

**Focus sulla revisione nelle cooperative e consorzi**  
*Dal sito web fiscoetasse.com una interessante disamina della riforma  
sulla disciplina della revisione nelle società cooperative*  
..... pag. 18

**Il dovere di vigilanza climatica. Tradizione o novità?**  
*di Cristina Guelfi* ..... pag. 20

### ENTI LOCALI

**Riforma della contabilità pubblica "Accrual": valutazione  
immobilizzazioni in assenza di costo storico e valore di mercato**  
*di Alessandro Braccini* ..... pag. 22

**Concordato Preventivo Biennale, vantaggi e modalità** ..... pag. 25

**LO SCAFFALE** ..... pag. 26

**Il Giornale del Revisore**  
*House Organ dell'Istituto Nazionale Revisori Legali*  
*Periodico bimestrale di Informazione e di approfondimento  
sulla revisione legale dei conti*

**EDITORE**  
**Istituto Nazionale Revisori Legali**  
Via Antonio Salandra 18 - 00187 Roma

**COORDINAMENTO EDITORIALE**  
**Ufficio Stampa Inrl**

**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



### Un primo semestre all'insegna del potenziamento dell'istituto

di Luigi Maninetti – *Presidente INRL*

A chiusura del primo semestre dell'anno un seppur parziale consuntivo dell'attività dell'Istituto si può ben fare: riguardo al nostro impegno nell'alta formazione gli oltre 200 partecipanti al corso che si conclude proprio questo mese sono indice di fiducia e pieno riconoscimento della qualità dei nostri percorsi formativi che si avvalgono di docenti di spessore che affrontano tematiche di attualità e argomenti di grande interesse per la categoria. Così come i webinar gratuiti del mercoledì e gli appuntamenti del lunedì dedicati alla contabilità, entrambi con una media superiore ai 150 partecipanti, dimostrano ampiamente che l'investimento mirato dell'istituto riguardo all'aggiornamento professionale dei propri iscritti è sicuramente una delle valenze maggiormente apprezzate. Ed è proprio la formazione ad essere la leva capace di attrarre sempre più revisori alla nostra associazione che – è bene ricordarlo – è la più longeva con quasi 70 anni di attività e accreditata presso il MEF dove partecipa attivamente alle Commissioni interne relative alla revisione legale.

Ed a proposito del tema del proselitismo in questo semestre abbiamo registrato nuove adesioni, soprattutto di giovani revisori, che lasciano ben sperare circa il potenziamento dell'istituto e la possibilità di consolidare la propria rappresentanza che in futuro potrà contribuire ad avvalorare la nostra interlocuzione con i referenti istituzionali. Un dialogo, quello con i parlamentari ed il mondo politico – che in questi ultimi mesi si è fatto serrato per il buon esito delle nostre istanze, dal patrocinio tributario alla perimetrazione delle responsabilità che son state già riconosciute ai sindaci dei collegi e che vanno legittimamente previste anche per i revisori legali.

E saremo ben vigili anche in Europa come dimostrano i contatti che i vertici dell'INRL hanno preso da tempo con la apposita Commissione UE per ampliare e legittimare

l'attività professionale dei revisori riconosciuta da una attenta legislazione comunitaria che da tempo ha assegnato a questa libera professionale un ruolo cruciale per la trasparenza e legalità dei bilanci sia pubblici che privati.

L'Istituto, dunque, c'è ed è sempre a disposizione dei revisori legali per sostenere le nostre legittime rivendicazioni di competenze professionali, dialogando anche con le altre professioni e mantenendo quella autonomia di azione che ci ha consentito fino ad oggi di operare nell'interesse non solo di una categoria professionale ma anche del sistema-paese.

E l'assemblea generale dell'INRL che si terrà nei prossimi giorni sarà l'occasione per ribadire tutti questi impegni e per lanciare un forte segnale di coesione interna in grado di avvalorare le nostre interlocuzioni istituzionali.

L'ultimo consiglio nazionale dell'istituto, infine, ha approvato il bilancio consuntivo 2024, quello preventivo 2025, nonché il tanto atteso statuto riformato, per renderlo sempre più adatto alla partecipazione democratica.



Da sinistra Claudio Rasia (vice segretario generale), Katia Zaffonato (segretario generale) Luigi Maninetti (Presidente) e Carlo Pontesilli (Vice Presidente)



# Un Piano straordinario di investimenti per il sistema-paese

*La relazione del Presidente di Confindustria Emanuele Orsini all'assemblea nazionale a Bologna*

Siamo tutti coinvolti da un vero cambio di paradigma, che riguarda non solo le tecnologie avanzate e le transizioni digitali e ambientali, ma tutte le catene globali del commercio mondiale e dei flussi finanziari. Una strenua lotta per assicurarsi risorse essenziali per produrre: dall'energia alle terre rare, ai chip avanzati. Una nuova modalità di regolare le partite economiche attraverso rapporti unilaterali con le grandi potenze. E questo è un cambio di paradigma che investe anche il valore stesso delle democrazie e delle libertà. E che richiede soluzioni.

Soluzioni che ricerchiamo secondo i tre principi cardine del mio programma e dell'Assemblea dello scorso anno: il rispetto dell'identità, del ruolo e delle istanze del mondo delle imprese e dei suoi interlocutori; il dialogo come metodo di composizione dei bisogni e di ricerca di soluzioni condivise; l'unità nel portare avanti queste soluzioni con uno sguardo lungo sul futuro dell'Europa e dell'Italia. Oltre le divisioni politiche. L'amara verità è che oggi sia l'Europa che il nostro Paese affrontano un rischio concreto di deindustrializzazione, aggravato dalla guerra dei dazi, ma ali-

mentato da un pregiudizio anti-industriale. Confindustria propone un Piano Industriale Straordinario per rilanciare l'economia europea e nazionale.

Cominciamo dall'Europa: alle politiche europee serve un radicale mutamento di impostazione: le scelte degli ultimi anni stanno presentando un conto pesantissimo. Hanno indebolito la nostra competitività industriale, hanno messo a rischio centinaia di migliaia di posti di lavoro e, di conseguenza, l'intero sistema di welfare e di coesione sociale: cuore del modello europeo dal secondo dopoguerra. Bisogna intervenire subito per cambiare questa rotta. Se questo non accade, avremo dato ragione a chi non vuole un'Europa né più unita, né più forte. A volerla, unita e forte, siamo noi. E tutti quelli che con noi si battono per correggere gli errori compiuti. Sul Green Deal, l'errore è stato anteporre l'ideologia al realismo e alla neutralità tecnologica: ci siamo dati i tempi e gli obiettivi ambientali più sfidanti del mondo, ma senza alcuna stima degli effetti e dei costi sull'industria e sui lavoratori e le loro famiglie. Il resto del mondo non condivide né i nostri standard, né i



loro costi, e tutto ciò ci porta fuori mercato. Ma non siamo i soli a chiedere una svolta. Sono con noi tutte le Confindustrie europee.

È la stessa opinione espressa con forza dalla Germania del nuovo cancelliere Friedrich Merz, che mette al centro del suo programma un grande piano di rilancio industriale, superando finalmente il tradizionale veto tedesco che anteponeva il “deficit zero” agli investimenti produttivi. Una posizione nuova, quella tedesca, su cui l'Italia – seconda manifattura d'Europa e quarta esportatrice al mondo – deve far leva per costruire posizioni comuni. Il grande piano di investimenti industriali tedeschi è un'opportunità per rafforzare le interconnessioni tra filiere italiane e filiere tedesche.

A chiedere una svolta sul Green Deal è anche l'ex premier britannico laburista Tony Blair, che ha puntato il dito contro il rischio di desertificazione industriale per aver fissato tempi e obiettivi non realizzabili. Siamo confortati di aver trovato il Governo italiano al nostro fianco nella richiesta di un forte cambio di passo dell'Unione europea. Abbiamo bisogno rapidamente di abbattere la speculazione finanziaria sull'ETS e rivedere il CBAM. Bisogna avviare una drastica semplificazione del sovraccarico di Regolamenti e Direttive europei che si è abbattuto su ogni settore industriale. Chiediamo una radicale revisione delle migliaia di prescrizioni imposte ai nostri settori.

Ancora non siamo rassicurati sul superamento delle norme europee sul packaging, norme che possono rappresentare un colpo durissimo per le nostre imprese. Devono essere riscritte. Lo stesso vale per la preferenza europea per il riuso al posto del riciclo. Ma è sul riciclo, soluzione ambientalmente neutrale almeno quanto il riuso, che l'industria italiana è leader in Europa e ci batteremo con tutte le nostre forze per difendere il nostro primato. Lo stesso vale per le normative (ETS su tutte) che hanno determinato un aumento dell'import di cemento da Paesi extra UE del 43% nel 2024 rispetto al 2023 e di quasi sei volte rispetto al 2018.

È questa l'Europa che vogliamo? Un'Europa senza industria e che attira meno investimenti? Un'Europa che dipende sempre di più dal resto del mondo? La nostra risposta è no, no e poi ancora no.

Comprendiamo che l'Europa debba spendere di più e meglio per la propria difesa. Ma la guerra commerciale va affrontata con la stessa determinazione e con investimenti straordinari altrettanto necessari. L'Europa deve difendere i propri interessi su tutti i fronti: da quello industriale a quello sociale. Non è possibile che l'unica eccezione per sfiorare il Patto di Stabilità sia relativa alla spesa per la di-

fesa. La nostra idea è diversa. Il Patto di Stabilità e Crescita deve consentire un grande piano di sostegno agli investimenti dell'industria, in ogni Paese europeo. Altrimenti, non è un patto per la stabilità e la crescita. È un patto per il declino dell'Europa. Bisogna lavorare seriamente alla creazione del Mercato Unico degli investimenti e dei risparmi, a maggior ragione visto che oggi importanti flussi finanziari potrebbero abbandonare gli Stati Uniti. Anche la Banca Centrale europea deve avere più coraggio sia sul fronte dei tassi d'interesse, sia su quello dei requisiti patrimoniali bancari, che oggi sono molto più rigidi rispetto a quelli in vigore negli Stati Uniti e in Cina.

Per noi, il Piano Industriale Straordinario europeo deve essere basato su due leve: la prima sono gli investimenti per sostenere la capacità innovativa dell'industria, da realizzare con il contributo delle risorse pubbliche e private. Per attivarli serve un “New Generation EU per l'industria” e un mercato dei capitali realmente unico e integrato; la seconda sono le regole per rimettere al centro la competitività, l'abbattimento degli oneri burocratici e l'unione tra le tre dimensioni della sostenibilità (economica, sociale e ambientale). Se l'Unione Europea riuscisse a diminuire le barriere interne al Mercato Unico al livello di quelle degli Stati Uniti, la sua produzione aumenterebbe del 6,7%. Ovvero oltre 1.000 miliardi di euro.

Ecco perché chiediamo al Presidente del Consiglio e alla Presidente del Parlamento europeo di sostenere, a Bruxelles, un Piano Industriale Straordinario europeo. Se le politiche rimangono solo nazionali, continueremo con la frammentazione che ha caratterizzato l'Europa finora, e non riusciremo a far crescere la massa critica degli investimenti industriali e delle innovazioni tecnologiche. E veniamo all'Italia...

Il tema della competitività dell'industria italiana e dei rischi



a cui è esposta ci chiama tutti a un cambio di marcia, anche in Italia. Dobbiamo dire le cose come stanno. Al netto dell'effetto dei dazi, dopo due anni di flessione della produzione, l'industria italiana è in forte sofferenza. È ancora frenata da troppi ostacoli, che riducono la competitività delle imprese rispetto a quelle di Paesi con regole, sistemi fiscali e infrastrutture più favorevoli.

Bisogna lavorare tutti insieme – industria e servizi, istituzioni e partiti, di maggioranza e di opposizione, forze sociali e sindacati – ad un vero Piano Industriale Straordinario per l'Italia. E dobbiamo farlo adesso, con scelte forti: per aumentare la competitività, la produttività e l'innovazione con gli investimenti e la semplificazione. Per fare un esempio, ad oggi, delle nostre 80 proposte di misure a costo zero, dopo i primi segnali di forte interesse, ne sono state approvate 8 e 6 sono in corso di approvazione. Lavoriamo allora insieme per superare gli ostacoli, per provarne molte di più.

Serve un progetto di sviluppo e crescita di ben più ampio respiro. Sono le stesse agenzie di rating a ricordarcelo, indicando i pilastri che più hanno contribuito alla sostenibilità del nostro debito pubblico: misure strutturali introdotte fuori dalla Legge di Bilancio. Palazzo Chigi ha accolto con favore la nostra proposta di IRES Premiale per rilanciare gli investimenti delle imprese. Ma poi, per mancanza di fondi, se ne è ristretta la platea dei beneficiari. Ora più che mai serve sostenerla con forza, togliendone le limitazioni, oppure proseguire su linee di azione che sostengano la patrimonializzazione delle imprese e ne riducano il carico fiscale, in piena coerenza con quanto previsto dalla stessa delega fiscale ancora inattuata su questo. Per noi non ci sono alternative: bisogna pensare al rilancio dell'industria e al rilancio del PIL.

Quello che ci stiamo giocando è un futuro collettivo, non individuale. Voglio ricordare qualche numero. Come Sistema Confindustria, contribuiamo per oltre il 44% del valore aggiunto generato dalle imprese private in Italia. Il manifatturiero rappresenta quasi il 20% del valore aggiunto e ben il 30% del monte contributivo che tiene in piedi l'INPS. Il 60% delle nostre imprese offre ai propri dipendenti previdenza complementare e assistenza sanitaria integrativa, quota che supera l'80% per le imprese più grandi. Tra queste, una su quattro eroga contributi per istruzione, attività ricreative e borse di studio destinate ai familiari dei propri collaboratori. E una su dieci offre servizi di assistenza per familiari non autosufficienti: un aiuto prezioso in un Paese che invecchia, ma dove l'assistenza domiciliare è ancora poco sviluppata.

Dobbiamo reagire subito e valorizzare al meglio le risorse

destinate agli investimenti industriali. O potenziamo l'IRES Premiale o ripristiniamo un'ACE per l'industria, strumenti più che mai essenziali per patrimonializzare e incrementare gli investimenti del sistema produttivo italiano. Puntiamo su Industria 4.0, 6.0 – chiamiamola come vogliamo – purché sia potenziata; questa misura per noi è indispensabile. E puntiamo sui contratti di sviluppo, strumenti in cui le imprese hanno già maturato esperienza e ottenuto risultati concreti. Però, anche qui, servono procedure più semplici, regole certe e tempi più rapidi. In un momento complicato come questo abbiamo bisogno di convincere i nostri imprenditori ad investire. E tutto questo, pensiamo ad un sostegno agli investimenti di 8 miliardi di euro l'anno per i prossimi 3 anni. Ancora meglio se avessimo un orizzonte temporale di 5 anni.

Usiamo tutto il margine possibile per spostare risorse del PNRR, non utilizzabili entro metà 2026, indirizzandole verso strumenti più efficaci a favore degli investimenti produttivi. Sfruttiamo la possibilità che la riforma dei Fondi di Coesione UE del Commissario Fitto mette a disposizione per le filiere industriali italiane salvaguardando le quote per il Sud. Incentiviamo gli investimenti nella transizione digitale allo stesso modo di quelli destinati alla transizione ambientale. In caso contrario, non riusciremo a colmare i divari digitali e a vincere la sfida decisiva dell'Intelligenza Artificiale. Introduciamo strumenti di supporto alle imprese delle filiere più in difficoltà, come l'automotive. Non si tratta di aiuti assistenziali, ma di misure mirate a favorire aggregazioni, ristrutturazioni e rafforzamento del capitale aziendale. Abbattiamo le tasse su tutti i premi di produttività, facendo lo stesso per i contratti aziendali e territoriali, in cui imprese e lavoratori scambiano maggiore produttività con più reddito e welfare aziendale.

Rivediamo oneri e responsabilità imposte alle imprese dalla Legge 231. Riportiamo questa norma alla sua funzione originaria: non colpire gli imprenditori o spaventarli con il rischio di sanzioni, ma incentivarli all'innovazione dei propri assetti organizzativi. Non possiamo pensare che i nostri imprenditori prima di essere giudicati, vengano pignorati o confiscati.

Di questo Piano Industriale Straordinario, la componente più urgente è quella dei sovraccosti energetici. È un vero dramma che si compie ogni giorno: per le famiglie, per le imprese e per l'Italia intera. Le nostre imprese continuano a subire un sovraccosto energetico che supera il 35% del prezzo medio europeo e che arriva anche a toccare punte dell'80%, nel confronto con i maggiori Paesi europei.

Adesso è giunto il tempo della responsabilità, del coraggio, della determinazione. Lavoriamo tutti insieme.

## Revisione Legale, focus del MEF sull'universo dei tirocinanti: più uomini (57%) che donne (43%)

Il legislatore comunitario nel dettare le disposizioni intese a costituire un impianto normativo rivolto ad armonizzare lo svolgimento della revisione legale tra i vari Stati membri ha delineato, con la disciplina del tirocinio, quale attività preliminare all'iscrizione nel Registro, un percorso formativo di carattere teorico – pratico teso a garantire una sostanziale equivalenza dei requisiti necessari per l'accesso alla professione in ambito europeo. Nel dare, pertanto, attuazione alla Direttiva 2006/43/CE, l'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, stabilisce che il tirocinio: deve rispondere a specifici requisiti: innanzitutto è finalizzato all'acquisizione della capacità di applicare concretamente le conoscenze teoriche necessarie per il superamento dell'esame di idoneità professionale e per l'esercizio dell'attività di revisione legale. Ha una durata triennale e deve essere svolto presso un revisore legale o un'impresa di revisione legale abilitati in uno Stato membro dell'Unione europea e che hanno la capacità di assicurare la formazione pratica del tirocinante.

Inoltre il revisore legale può accogliere un numero massimo di tre tirocinanti, con l'obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio. I revisori legali e le società di revisione legale presso cui il tirocinio devono assicurare e controllare l'effettiva collaborazione del tirocinante all'attività relativa a uno o più incarichi di revisione legale. La violazione del predetto obbligo da parte dei revisori legali e delle società di revisione legale equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale.

Da segnalare, poi, che l'articolo 3 del d.lgs. 39/2010 è stato modificato dal decreto legislativo 17 luglio 2016, n. 135 di recepimento della Direttiva 2014/56/UE che ha introdotto, al comma 1, lettera d) del citato articolo, con l'obbligo per il tirocinante di collaborare allo svolgimento di incarichi del revisore legale o della società di revisione legale presso i quali il tirocinio. E' fatto poi obbligo al revisore legale o alla società di revisione di assicurare e controllare l'effettiva collaborazione. La violazione di tale obbligo da parte del revisore o della società di revisione equivale alla violazione delle norme di deontologia professionale. La predisposizione di relazioni del tirocinio contenenti dichiarazioni mendaci è espressamente sanzionabile sia

riguardo al dominus, che al tirocinante per effetto di quanto espressamente previsto dall'articolo 3, comma 4 del medesimo decreto. Per agevolare il rispetto delle nuove disposizioni normative introdotte dal d.lgs. 135/2016 sono state poi emanate con determina del Ragioniere generale dello Stato del 29 aprile 2023 le *"Linee guida per lo svolgimento del tirocinio"*, che forniscono le opportune istruzioni in ordine alle modalità di svolgimento del tirocinio.

L'incremento del numero di iscritti al registro del tirocinio, appurato nel 2024, non determina però alcuna variazione nella composizione per genere degli iscritti rimanendo prevalente la presenza maschile (4.584 unità), ovvero il 57% del totale dei soggetti iscritti nel Registro del tirocinio rispetto a quella femminile (3.494 unità, pari al 43%). La composizione per genere si attesta sulle medesime percentuali dell'anno precedente.

Con riferimento alla composizione per età degli iscritti nel Registro del tirocinio (Grafico n. 3), nell'ultimo triennio, rimane costante la concentrazione di tirocinanti con età compresa dai 22 ai 29 anni. Nel 2024, la percentuale risulta superiore rispetto agli anni precedenti - pari al 63,54% degli iscritti - la cui sintesi È rappresentata dall'età modale che è pari a 27 anni. Il divario di genere raggiunge livelli più marcati per gli iscritti nel Registro dei revisori legali (68,57% uomini, mentre il 31,43% è donna), appare quindi evidente la tendenza verso un'effettiva parità di genere con il diminuire dell'età degli iscritti, siano essi revisori che tirocinanti.

Al 30 aprile 2024 le società di revisione che hanno accolto tirocinanti sono state 153 su 433 titolari di incarichi in corso al 30 giugno 2024, con una media di 15 tirocinanti ciascuna. Alla medesima data i tirocinanti che hanno svolto la propria attività presso un revisore legale persona fisica sono state 5.783 (ovvero il 72% del totale), in lieve calo rispetto al valore rilevato in pari data un anno prima (i.e., 75%). Il restante 28% presenta quale "dominus" una società di revisione legale e, in tre casi su quattro, quest'ultima è riconducibile ad una delle cosiddette "Big four".

Tenuto conto delle due diverse tipologie di dominus (revisore-persona fisica e società di revisione), il numero di tirocinanti iscritti nel corso del 2024 È pari a 3.251 unità. Nella ripartizione geografica il primato spetta a Roma con 235 tirocinanti iscritti, ma a livello regionale sono la



Lombardia e la Campania a registrare un maggior numero di iscritti, dato questo determinato dalla diffusione anche nelle province non capoluogo di soggetti interessati allo svolgimento del tirocinio. Le prime 12 province italiane per

numero di tirocinanti iscritti nel 2024 rappresentano il 42% degli iscritti pari a 1.375 soggetti. L'età media alla data del decreto di iscrizione dei tirocinanti 2024 è stata pari a 28 anni e 8 mesi.





## L'obbligo di segnalazione da parte del revisore nelle situazioni di crisi e di insolvenza

(dal documento ASSIREVI n. 259)

di Roberto Belotti – Docente della formazione Inrl

### Premessa

Il recente documento di ricerca Assirevi n. 259 ha fornito delle indicazioni utili con riferimento all'obbligo di segnalazione di situazioni di crisi e insolvenza, presupposto per l'applicazione della Composizione Negoziata per la Soluzione della Crisi di Impresa, recentemente esteso anche al revisore legale in seguito alle modifiche apportate dal d.lgs. 136/24 al Codice della Crisi di Impresa e Insolvenza (in breve CCII).

Il nuovo testo dell'articolo 25-octies CCII oggi infatti precisa che *"l'organo di controllo societario e il soggetto incaricato della revisione legale, nell'esercizio delle rispettive funzioni, segnalano per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti di cui all'articolo 2 comma 1, lettere a) e b), per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17"*.

Diversamente dalle Procedure di Allerta e di Composizione Assistita della Crisi, nella nuova Procedura di Composizione Negoziata per la Soluzione della Crisi di Impresa (di cui all'articolo 12 CCII), proprio per effetto della circostanza che i rilievi e le segnalazioni verrebbero svolte nell'ambito delle proprie funzioni, la verifica *"sull'adequatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento"* spetterebbe esclusivamente al collegio sindacale (come previsto dall'articolo 2403 c.c.).

### Il perimetro oggetto della nuova segnalazione

Oggetto della segnalazione all'organo amministrativo è la sussistenza delle situazioni di i) **crisi**, ovvero lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza di flussi di cassa prospettici a fronte alle obbligazioni nei successivi **12 mesi** oppure di ii) **insolvenza**, ovvero lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni (art. 2 comma 1 lettere a) e b) CCII).

Il legislatore ha previsto che le segnalazioni debbano considerarsi tempestive quando intervengono nel termine di 60 giorni dal momento in cui l'organo di controllo o il revisore legale (ai fini dell'attenuazione o dell'esclusione delle rispettive responsabilità) è venuto a conoscenza della sussistenza dello stato di crisi o di insolvenza, in modo tale da evitare che vengano fornite segnalazioni tardive o frettolose (così Relazione di accompagnamento al d.lgs. 136/24).

### Le specifiche funzioni del sindaco e del revisore

Come anzidetto, la norma prevede che le segnalazioni da parte dell'organo di controllo o del revisore, vengono effettuate *"nell'esercizio delle rispettive funzioni"* che è opportuno riepilogare.

#### le funzioni del collegio sindacale

Sinteticamente va chiarito che il collegio è un *organo* della società e svolge un'attività di vigilanza continuativa sull'operato degli amministratori in quanto deve partecipare alle riunioni assembleari e quelle del Consiglio di amministrazione; l'ampiezza dei compiti di vigilanza attribuiti dalla legge al collegio è poi alimentata da specifici poteri di attivazione. Ai sindaci infatti viene attribuito il potere/dovere di intervenire sulle operazioni potenzialmente dannose per la società, di convocare l'assemblea e impugnare le delibere che possano arrecare un pregiudizio alla società, potendo anche formulare denuncia al tribunale per l'avvio dell'azione di responsabilità (artt. 2403, 2446, 2447 e 2409 c.c.). Una volta intervenuta la segnalazione, solo l'organo di controllo e non il revisore legale, potrà assumere ogni iniziativa utile a rimediare l'eventuale inerzia dell'organo amministrativo (eventualmente convocando l'assemblea del caso).

#### le funzioni del revisore legale

I principi di revisione richiedono revisore legale di acquisire, a supporto del proprio giudizio riflesso all'interno della relazione, una ragionevole sicurezza che il bilancio nel suo complesso non contenga errori significativi, siano essi

dovuti a frodi o comportamenti o eventi non intenzionali. Per ottenere una ragionevole sicurezza, il revisore deve acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati per ridurre il rischio di revisione ad un livello accettabile, ivi inclusa l'appropriatezza del presupposto della continuità aziendale per la quale il revisore è tenuto a i) acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti in merito al corretto utilizzo del presupposto della continuità aziendale giungendo a una ragionevole conclusione a tale riguardo ii) concludere se, sulla base degli elementi probativi acquisiti, esista un'incertezza significativa sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento.

In presenza di incertezze significative, il revisore deve comunicarle alla direzione e agli eventuali responsabili della governance tenendone conto ai fini dell'espressione del proprio giudizio (cfr.: Isa Italia 500,700 705).

Come noto, il bilancio d'esercizio viene redatto dagli amministratori sul presupposto della continuazione dell'attività (articolo 2423-bis comma 1 n. 1 e OIC 11) a meno che abbiano valutato che sussistono le condizioni per la liquidazione o per l'interruzione dell'attività e non ci siano alternative realistiche a tali scelte. In particolare i principi di revisione richiedono al revisore legale di svolgere specifiche attività con riguardo al requisito della continuità aziendale (**going concern**) fornendo un elenco dettagliato, anche se non esaustivo, degli indicatori di fatti e circostanze di cui il revisore può venire a conoscenza nell'ambito del proprio incarico e che possono comportare l'esistenza di incertezze significative sulla continuità aziendale (ad esempio situazione di deficit patrimoniale o capitale circolante netto negativo, eccessiva dipendenza da prestiti a breve per finanziare attività a lungo termine, indizi di cessazione del sostegno finanziario da parte dei creditori, bilanci storici o prospettici che mostrino flussi di cassa negativi, principali indici economico-finanziari negativi etc. Isa Italia 570 linee guida, cfr. anche IAS 1 § 23 e 24).

All'esito del processo di revisione, quando sussistono dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come entità in funzionamento, la relazione del revisore dovrà contenere, a seconda delle circostanze a) richiami di informativa relativi a incertezze significative sulla continuità aziendale b) una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio c) un giudizio con rilievi in quanto sussiste un'incertezza significativa relativa alla continuità aziendale non adeguatamente descritta nelle note al bilancio d) un giudizio negativo.

**La nuova segnalazione richiesta al revisore legale dall'articolo 25-octies CCII**



La segnalazione che il revisore è tenuto ad effettuare viene svolta, così come richiesto dalla legge, nell'esercizio delle **proprie funzioni**, seguendo precisi e specifici standard di riferimento costituiti dai principi di revisione. Secondo il principio Isa Italia 570 § 11 va posta una particolare *“attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possono far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento”*.

Nonostante la nozione di *“continuità aziendale”* contenuta nel principio Isa Italia 570 non sia perfettamente coincidente con quella di *“crisi”* di cui al CCII, gli elementi conosciuti nel corso dello svolgimento dell'attività di revisione finalizzati a trarre una conclusione con riguardo all'appropriatezza dell'utilizzo del presupposto della continuità aziendale e la sussistenza di incertezze significative, possono utilmente concorrere a fondare le proprie scelte in ordine alla ricorrenza o meno dei presupposti della segnalazione.

È possibile idealmente distinguere fra tre diversi casi di segnalazione ex art. 25-octies CCII:

A) con riferimento alla valutazione circa l'adeguatezza del presupposto della continuità aziendale ai fini della redazione del bilancio, il revisore trae le proprie conclusioni solo al termine dell'intero processo di revisione, contestualmente all'emissione della propria relazione;

B) con riferimento alla circostanza di valutare se procedere alla segnalazione nel corso dell'esercizio, il revisore dovrà tener conto degli elementi concretamente rinvenibili in quel momento e della natura delle funzioni che gli sono attribuite;

C) con riferimento ad altre circostanze conosciute nel corso dell'attività di revisione, il revisore si attiva quando emergono elementi tali da comportare la segnalazione.

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO	SEGNALAZIONE
Richiamo d'informativa per significative incertezze ( <b>esempio 1 (I)</b> ISA Italia 570 <b>giudizio senza rilievi</b> )	NO
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative ( <b>esempio 2 (I)</b> ISA Italia 570 c.d. "no opinion")	SI
L'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste una incertezza significativa non adeguatamente descritta: 1) <b>esempio 3 (I)</b> ISA Italia 570 carenza significativa ma non pervasiva; 2) <b>esempio 4 (I)</b> ISA Italia 570 carenza significativa e pervasiva, giudizio <b>con rilievi o giudizio negativo</b> .	NO
Giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è inappropriato ( <b>esempio 5 (I)</b> ISA Italia 570 <b>giudizio negativo</b> )	SI
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa del rifiuto degli amministratori di effettuare o estendere la propria valutazione in merito alla capacità dell'impresa di operare come un'entità in funzionamento ( <b>esempio 6(I)</b> ISA Italia 570) e/o in presenza di altre limitazioni alle procedure di revisione impossibilità <b>di esprimere un giudizio</b> c.d. "no opinion")	SI

Nel **caso sub A)** il revisore deve valutare se procedere con la segnalazione al termine del processo di revisione; la tabella seguente riporta le possibili alternative con riferimento al giudizio espresso ai sensi dell'articolo 14 d.lgs. 39/10.

Nel **caso sub B)** il revisore deve valutare se procedere con la segnalazione nel corso dell'esercizio tenendo presente che valutazione circa la *continuità aziendale/crisi/insolvenza* non risultano desumibili né dallo scopo né dalle procedure di revisione previste nel principio SA Italia 250B (verifica della regolare tenuta della contabilità sociale); il § 14, contenuto delle verifiche periodiche, non prevede infatti lo svolgimento di procedure di analisi in merito alla situazione economica, patrimoniale e finanziaria della società revisionata né alle prospettive future della stessa (cfr.: documento applicativo del principio SA Italia 250 B). Tuttavia proprio lo svolgimento delle verifiche periodiche può rappresentare un'occasione appropriata per intercettare con ragionevole tempestività quegli elementi informativi che seppur limitati, possono essere considerati come potenzialmente rivelatori della ricorrenza dei presupposti per una segnalazione. Secondo l'articolo 3 comma 4 CCII i **segnali** che anche prima dell'emersione della crisi o dell'insolvenza agevolano la possibilità di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi di impresa sono:

- l'esistenza dei debiti per retribuzioni scadute da almeno 30 giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;
- l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti scaduti;

- l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che sono scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il 5% del totale delle esposizioni;
- l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-novies comma 1 CCII (situazioni che comportano l'attivazione delle segnalazioni da parte dei creditori pubblici qualificati che potrebbero costituire elementi rilevatori di uno stato di crisi o di insolvenza, tra cui esposizioni debitorie qualificate nei confronti di Inps, INAIL, Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-Riscossione).

Qualora durante le (ulteriori) procedure poste in essere contestualmente alle verifiche periodiche programmate ai sensi del principio SA Italia 250 B, si riscontrassero i **segnali** di cui al predetto articolo 3 comma 4 CCII, il revisore legale procederà con tale segnalazione, a meno che non emergano elementi di probativi che escludano la sussistenza dei presupposti per l'obbligo di segnalazione di cui all'articolo 25-octies CCII.

Va precisato comunque che gli elementi probativi idonei ad **escludere la necessità** della segnalazione, sono esclusivamente quelli di concreta attualità messi a disposizione del revisore, non dovendosi ritenere valide le iniziative che gli amministratori abbiano in corso o intendano intraprendere per far fronte a situazioni di crisi e/o insolvenza (prospettata cessione dei beni, di attività e/o incassi, piani di rateazione o altri accordi con i creditori, attesi ma non ancora perfezionati). Gli amministratori infatti, saranno chiamati a riferire in ordine a tali iniziative



esclusivamente nella risposta che dovrà essere inviata nel termine di 30 giorni alla ricezione della segnalazione ex articolo 25-octies CCII.

Nel **caso sub C)** è opportuno chiarire che le esigenze di segnalazione potrebbero sorgere anche a seguito delle interlocuzioni intervenute ai sensi dell'articolo 2409-septies c.c. Non si deve nemmeno escludere inoltre che, nel corso delle normali procedure di revisione, emergano elementi tali da comportare l'obbligo di segnalazione da parte del revisore. Successivamente alla segnalazione ex articolo 25-octies CCII il revisore, considerate le sue specifiche funzioni, non ha altri obblighi, anche in caso di omessa o insufficiente risposta da parte del Consiglio di amministrazione in quanto rimane nella competenza del collegio sindacale la valutazione di eventuali successive valutazioni.

### **Possibili procedure ai fini della segnalazione in concomitanza con le verifiche periodiche**

#### Segnali emersi nel corso dello svolgimento delle verifiche periodiche

Il momento che consente al revisore di dare attuazione alle nuove previsioni normative in materia di segnalazione ex articolo 25-octies CCII sembra quello corrispondente alle procedure ed alle attività effettuate in occasione delle verifiche periodiche. In concomitanza con la verifica della regolare tenuta della contabilità sociale di cui al principio SA Italia 250 B, il revisore, sulla base degli elementi messi a disposizione della società, potrà riscontrare l'esigenza dei segnali previsti dall'articolo 3 comma 4 CCII, tra cui l'esistenza dei debiti per retribuzioni scadute da almeno 30 giorni, debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni, esistenza di esposizioni debitorie nei confronti dei creditori pubblici qualificati quali Inps, Inail, Agenzia delle Entrate e Agenzia delle Entrate-riscossione etc.

#### Valutazioni relative all'invio della segnalazione ex articolo 25-octies CCII

Quando in occasione delle verifiche periodiche siano emersi i segnali di crisi di cui all'articolo 3 comma 4 CCII, il revisore legale approfondirà l'argomento con gli amministratori al fine di acquisire elementi probativi con riguardo i) all'avvenuta risoluzione o superamento positivo di detti segnali ii) all'esistenza di specifici fatti o circostanze che facciano ritenere non dovuta la segnalazione.

Come già precisato, tra gli elementi di probativi idonei a escludere la necessità della segnalazione dovranno ritenersi ricompresi unicamente quelli di concreta attualità emersi tempestivamente a disposizione del revisore; si ritiene che non vadano considerate le iniziative che gli amministratori abbiano in corso o intendano intraprendere per far fronte alla crisi di impresa (tali iniziative dovranno

essere oggetto di risposta inviata nel termine di 30 giorni dalla segnalazione).

#### Valutazioni in caso di indisponibilità delle informazioni

Nella misura in cui la società non sia in grado di fornire al revisore le informazioni necessarie per l'individuazione dei segnali previsti dall'articolo 3 comma 4 CCII, il revisore effettuerà le valutazioni conseguenti informando l'organo di controllo nell'ottica del reciproco scambio di informazioni. Uno schema di segnalazione può essere il seguente (cfr. R. D'Alessio, T. Nigro "Segnalazioni per l'anticipata emersione della crisi: poteri e doveri dell'organo di controllo e del revisore dopo il decreto correttivo ter" in Società e Contratti, Bilancio e Revisione n. 10/2024):

al Consiglio di amministrazione della società Alfa S.p.A.

al collegio sindacale nella persona del suo presidente della Alfa S.p.A.

**oggetto: segnalazione ex articolo 25-octies d.lgs. 14/19**  
Gent.mi,

con riferimento all'incarico di revisione legale conferito alla nostra società Euroaudit S.p.A. per il triennio 2023/24/25 con particolare riguardo all'ambito delle nostre attività di revisione sul bilancio chiuso al 31/12/24, vi trasmettiamo la seguente segnalazione ai sensi dell'art. 25-octies CCII in merito alla sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17 (accesso alla composizione negoziata).

**Continuità aziendale:** l'utilizzo della prospettiva della continuità aziendale nella redazione del bilancio si deve ritenere inappropriato in quanto, a causa della rilevanza delle considerazioni riportati nella sezione "elementi alla base del giudizio negativo" in bilancio d'esercizio non fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della società.

In virtù dei nostri doveri di segnalazione quale società di revisione, nel comunicare al Consiglio di amministrazione, richiamandolo ai propri obblighi e doveri di gestione, la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17 CCII, lo invitiamo a riferire con urgenza e comunque entro 30 giorni al fine di tutelare il patrimonio aziendale e perseguire il risanamento dell'azienda.

Si richiama il collegio sindacale a vigilare sull'operato del Consiglio di amministrazione ponendo eventualmente in essere tutte le azioni dovute per dovere d'ufficio, in caso di inerzia.

Cordiali saluti

Euroaudit S.p.A.

(un partner dr. Bianchi Mario)



## L'attività del revisore legale nella disciplina sovranazionale e internazionale

**di Antonio Martini** - *avvocato amministrativista – professore a contratto di diritto europeo delle emigrazioni presso l'Università di Studi 'Giustino Fortunato'*

La professione della revisione contabile viene avviata in Italia negli anni 50 in ragione della necessità delle Società estere di realizzare un adeguato controllo dei bilanci delle loro controllate nel territorio italiano.

Costituita la Comunità economica europea con i Trattati di Roma del 1957, nel 1968 gli organi legislativi della comunità approvarono la prima direttiva Cee basata sull'articolo 54, parag. 3, lettera g), del Trattato CEE (direttiva 68/151/CEE) che prevedeva la possibilità per la Comunità di adottare misure di coordinamento delle disposizioni legislative, regolamentari e amministrative riguardanti la costituzione e il funzionamento delle società. In particolare, questa disposizione abilitava l'adozione di direttive volte ad armonizzare aspetti specifici della struttura e del funzionamento delle società, come ad esempio le norme sulle società per azioni.

Con la direttiva 78/660/CEE (art.51) e successivamente con la direttiva 83/349/CEE, venne previsto l'obbligo della revisione legale dei conti delle società.

In Italia con la legge istitutiva della Consob, legge n. 216/74 (di conversione del Decreto-legge 8 aprile 1974, n. 95) venne imposta la revisione contabile alle aziende e con il D.P.R. 136/1975 venne resa obbligatoria per le imprese di maggiore importanza.

Un importante intervento normativo in materia è poi rappresentato dal Decreto Legislativo n. 58/1998 "Testo Unico della Finanza" (cd. Legge Draghi o TUF), connesso con il regolamento attuativo emanato dalla Consob (delibera n. 11971 del 1999) contenente i principi disciplinanti la revisione contabile (artt. 145 e sgg).

Tale provvedimento legislativo, il cui intento principale era quello di riordinare la disciplina dei mercati finanziari italiani, introdusse importanti novità in materia di revisione delle Società emittenti titoli quotati nei mercati regolamentati. Tra le novità più rilevanti vennero ridefinite le funzioni ed i compiti attribuiti alle Società di revisione ed al collegio sindacale:

- alla prima vennero integralmente attribuiti i compiti relativi all'effettuazione dei controlli contabili e all'espressione del giudizio sul bilancio d'esercizio,
- al secondo, oltre ai controlli amministrativi e di legalità, venne attribuito un potere di vigilanza sull'adeguatezza della struttura organizzativa della Società e del sistema di controllo interno, nonché sull'adeguatezza del sistema amministrativo-contabile e sull'affidabilità di quest'ultimo nel rappresentare correttamente i fatti di gestione.

Un ulteriore provvedimento normativo che ha influito notevolmente sulla disciplina della revisione legale è costituito dalla riforma del diritto societario (Decreto Legislativo 17 gennaio 2003, n. 6, "Riforma Vietti"), che ha esteso l'obbligo del controllo contabile, da parte di una società di revisione o di un revisore unico abilitato, alla maggior parte delle società di capitale. La riforma del diritto societario richiedeva infatti l'esercizio di un controllo contabile, da parte di un soggetto indipendente e qualificato, per tutte le Società per azioni, per le Società a responsabilità limitata che superavano definiti parametri dimensionali o che lo prevedevano nello statuto, per le Società cooperative in quanto assoggettate, per quel che riguarda il controllo, alla disciplina delle Società per azioni o a quella delle Società a responsabilità limitata.

In Europa venne emanata la Direttiva 2006/43/CE del 17 maggio 2006, recepita in Italia con il Decreto Legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010, che andò ad abrogare la direttiva 84/253/CE e a modificare le Direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, riformulando alcuni aspetti in ambito di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati.

In particolare, la direttiva venne a migliorare la credibilità dell'informazione finanziaria ed a rafforzare la protezione dell'Unione Europea contro scandali finanziari, stabilendo norme che attengono all'armonizzazione della funzione della revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati. Tra l'altro la direttiva venne a disciplinare alcuni accordi riguardanti la vigilanza prudenziale pubblica, l'obbl-

go di controllo della qualità esterna, gli obblighi dei revisori legali dei conti, l'applicazione degli accordi internazionali ed alcuni principi in materia di indipendenza dei revisori. Inoltre, la Direttiva creò la base di una cooperazione tra le autorità di regolamentazione dell'Ue e quelle dei paesi terzi.

Il Decreto Legislativo n. 39/2010 di recepimento della Direttiva 2006/43/CE del 17 maggio 2006, ha apportato consistenti modifiche alla materia della revisione legale, novellando il Codice civile attraverso modifiche ed abrogazioni di alcuni articoli relativi alla revisione dei conti, tra cui gli artt. 2409-bis e 2409-ter:

- l'art. 2409-bis è stato completamente riscritto e ora prevede, al primo comma, che la revisione legale dei conti della Società debba essere esercitata da un revisore legale dei conti o da una Società di revisione legale iscritta nell'apposito registro, non più tenuto dal Ministero della Giustizia ma dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.
- al secondo comma, aggiunge che lo statuto delle Società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato possa prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale; in tale circostanza, il collegio sindacale è costituito da revisori legali i scritti nell'apposito registro.

L'art. 2409-ter, rubricato "funzioni di controllo contabile", è stato invece abrogato e la materia è ora disciplinata dall'art. 14 del D. Lgs. n. 39/2010.

Il D. Lgs. n. 39/2010, con riferimento alle società di maggiori dimensioni, ha fatto venir meno, nell'ottica della revisione legale, la distinzione fra Società quotate e Società non quotate, introducendo al tempo stesso una nuova categoria di soggetti (gli enti di interesse pubblico) a cui si applicano le particolari disposizioni previste dagli artt. 16-19 del decreto. Con riferimento a tali enti, alle Società che li controllano o che sono sottoposte con questi a comune controllo, si stabilisce che la revisione legale non possa essere demandata al collegio sindacale, ma debba essere obbligatoriamente svolta da un revisore legale o da una Società di revisione.

Si rileva inoltre un'ulteriore novità introdotta dal D. Lgs. n. 39/2010 riguardante specificatamente la disciplina delle Società a responsabilità limitata tramite la rivisitazione dell'art. 2477 del Codice civile (ora rubricato "Collegio sindacale e revisione legale dei conti"), ampliando i casi di nomina obbligatoria del collegio sindacale con riferimento a tale tipologia societaria.

Oltre che nei casi di nomina obbligatoria previsti dalla previgente disciplina (ammontare del capitale sociale su-

periore al minimo previsto per le S.p.A. o superamento per due esercizi consecutivi di almeno due dei limiti di cui all'art. 2435-bis), il collegio sindacale diviene obbligatorio nel caso in cui una Società a responsabilità limitata rediga il bilancio consolidato ovvero controlli una Società obbligata alla revisione legale dei conti.

Un recente provvedimento in merito, ovvero il Decreto-legge 24 giugno 2014 n. 91, convertito nella legge 11 agosto 2014 n. 116, ha ulteriormente modificato l'articolo 2477 del Codice civile, abrogando l'obbligatorietà della nomina dell'organo di controllo qualora nella srl venga superato il limite di capitale sociale minimo previsto per la Spa.

Dopo tale modifica per le srl la nomina dell'organo di controllo diviene obbligatoria al ricorrere di almeno una delle seguenti condizioni:

- a) la società è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- b) la società controlla una Società obbligata alla revisione legale dei conti
- c) la società ha superato per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati dall'articolo 2435-bis del Codice civile.

Il più recente intervento normativo in ambito Europeo indirizzato alla materia della revisione legale è costituito dalla Direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014 che modifica in numerosi punti la Direttiva 2006/43/CE, e dal Regolamento UE n. 537/2014 del 16 aprile 2014, applicabile a partire dal 17 giugno 2016, relativo ai requisiti della revisione legale dei conti di enti di interesse pubblico e che abroga la decisione 2005/909/CE della Commissione.

Le principali modifiche apportate dalla direttiva 2014/56/UE alla direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei bilanci d'esercizio e consolidati ha riguardato principalmente:

- talune definizioni connesse alla disciplina della revisione legale (art. 2);
- il riconoscimento delle imprese di revisione contabile (art. 3-bis);
- il principio dello scetticismo professionale (art. 21);
- i principi dell'indipendenza e dell'obiettività (art. 22);
- l'organizzazione interna del revisore (artt. 24 bis);
- l'organizzazione del lavoro (artt. 24 ter.);
- i principi di revisione (art. 26);
- la relazione di revisione (art. 28);
- i Sistemi di controllo della qualità (art. 29);
- Indagini e sanzioni (capo VII)
- il controllo pubblico (art. 32);
- nomina dei revisori (art. 37);

Questo brevissimo excursus rende manifesta la straordinaria influenza del diritto prodotto dagli organi legislativi

dell'Unione Europea e la sua forza conformativa del diritto interno, per cui appare impossibile prescindere dalla conoscenza del diritto eurounionale e del modo in cui si atteggia il rapporto tra quell'ordinamento e l'ordinamento giuridico dei paesi membri o ordinamento interno.

Numerosi istituti del diritto degli appalti pubblici e del diritto societario sono di matrice eurounitaria e vasta è l'influenza che il diritto comunitario ha esercitato sul diritto interno anche e soprattutto in ragione della specialissima forza di quel diritto che è diretta, perché ha come suoi destinatari i cittadini dell'Unione (c.d. efficacia diretta) ed è prevalente sul diritto interno per cui una norma interna in contrasto con il diritto dell'Unione non può essere applicata dal giudice interno ( principio del primato del diritto dell'unione e della disapplicazione).

Si tratta di principi dichiarati dalla Corte di Giustizia dell'unione europea in tempi assai risalenti dalle notissime sentenze Van Gend del 1963 e Costa Enel del 1964 e costituiscono i due capisaldi dell'ordinamento giuridico europeo, fonte degli ulteriori principi che governano il rapporto dei due ordinamenti e che obbligano tutte le istituzioni interne a conoscerli ed applicarli, soprattutto i giudici e la pubblica amministrazione ma anche tutti gli altri professionisti (non solo gli avvocati ed i notai) che hanno pertanto l'obbligo di osservare ed applicare le norme prodotte dagli organi legislativi eurounitari, non potendo invocarne l'ignoranza o il mancato recepimento in Italia.

In questa prospettiva appare grave la scarsa conoscenza del diritto europeo da parte degli operatori giuridici tutti, giudici, avvocati e pubblica amministrazione in testa ( un esempio eclatante ne è la saga della direttiva Bolkestein relativamente alle concessioni demaniali marittime) nonostante quel diritto sia stato in larga parte recepito con le leggi comunitarie annuali e che produce una incredibile sovrapposizione della normativa interna di recepimento e la sua fonte europea, per cui non si riesce a comprendere la specificità di quel diritto e del ruolo dei "considerando", generando una inaccettabile confusione che si risolve nella violazione del diritto eurounitario, una serie infinita di procedure di infrazione e un danno all'erario.

Nessun professionista può prescindere dalla conoscenza del diritto eurounitario.

Ma il tema è anche un altro e la cosa si complica un po' di più.

Con la riforma del titolo V della Costituzione, realizzato dalla legge costituzionale n. 3 del 2001, è stato modificato il primo comma dell'art.117 della costituzione che equipara, per lo meno in punto di effetti, il diritto internazionale a quello europeo ed è noto che la revisione legale è svolta

in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA) adottati dalla Commissione europea ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 3, della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 2014/56/UE che confluiscono nel sistema delle fonti multilivello del c.d. "*diritto sconfinato*", fonte di potenziali conflitti e che chiamano il giudice interno e tutti gli operatori giuridici a risolvere le eventuali antinomie fino al rifiuto di applicazione della norma di livello inferiore, sollevando la questione di costituzionalità della norma in ragione del meccanismo contenuto nel primo comma dell'art.117 della costituzione.

Ritengo, pertanto, che la formazione del professionista della revisione debba prevedere una maggiore conoscenza del diritto costituzionale europeo e del diritto pubblico internazionale, in ragione della richiamata efficacia diretta o almeno conformativa del diritto extranazionale che lo chiamano ad essere un protagonista della sua interpretazione ed applicazione.

Il tema è che il deficit di formazione appartiene a tutta la cultura professionale italiana ed è il riflesso delle lacune e degli errori di pianificazione della formazione scolastica, universitaria, post-universitaria e professionale, che sembrano ignorare la rivoluzione che si è compiuta prima silenziosamente e poi in modo sempre più assordante nell'immediato dopoguerra con l'istituzione delle comunità economiche europee e l'incessante adattamento del diritto interno al diritto extranazionale, internazionale ed comunitario, già previsto dai Costituenti nel 1948 e portato a compimento con la riforma del 2001.







**CentroStudi®**  
EntiLocali

**AREA FORMAZIONE**

## ELENCO DEI CORSI WEBINAR IN PROGRAMMA

<b>RUDIMENTI DI PARTITA DOPPIA PER LA RIFORMA ACCRUAL</b> € 375,00 + Iva € 275,00 + Iva Per gli aderenti al Progetto AccrualPa e per i clienti della consulenza e della formazione Continua di Centro Studi Enti Locali e/o Deda Value € 200,00 + Iva Per i clienti del Progetto HelpAccrual	28 Maggio 2025 5 Giugno 2025 12 Giugno 2025 19 Giugno 2025 26 Giugno 2025 3 Luglio 2025
<b>LE NOVITÀ IN TEMA DI RESPONSABILITÀ DEL SINDACO-REVISORE E I PRINCIPI DI ATTESTAZIONE DELLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ</b> <b>PRIMA GIORNATA</b> - GLI OBIETTIVI GENERALI DEL LAVORO DI REVISIONE E LE RESPONSABILITÀ DEL SINDACO-REVISORE ALLA LUCE DELLE NOVITÀ LEGISLATIVE <b>SECONDA GIORNATA</b> - LE TECNICHE DI CAMPIONAMENTO E LE PROCEDURE OPERATIVE RELATIVE ALLA REVISIONE DI ALCUNE POSTE DEL BILANCIO <b>TERZA GIORNATA</b> - TECNICHE DI REVISIONE PER L'ATTESTAZIONE DELLA CONFORMITÀ DELLA RENDICONTAZIONE NON FINANZIARIA E SOSTENIBILE € 150,00 + Iva - per 3 giornate formative (15 ore formative)   € 75,00 + Iva - per la singola giornata formativa (5 ore formative)	4 Giugno 2025 11 Giugno 2025 18 Giugno 2025
<b>Riforme Terzo Settore e Sport</b> - stato dell'arte e i riflessi per la P.a. € 65,00 + Iva   € 25,00 + Iva per i clienti dei servizi di Consulenza e Formazione continua di Centro Studi Enti Locali	12 Giugno 2025
<b>LA RAZIONALIZZAZIONE DELLE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA - I MODELLI HOLDING E MULTIUTILITIES</b> € 65,00 + Iva   € 50,00 + Iva per i clienti dei servizi di Consulenza e Formazione continua di Centro Studi Enti Locali	19 Giugno 2025
<b>CONTABILITÀ E BILANCIO DELLA P.A. NAZIONALE, REGIONALE E LOCALE E SU GESTIONE E RISCOSSIONE DELLE ENTRATE</b> € 1.100,00 + Iva	da Marzo a Settembre 2025



### PER ISCRIZIONI

visita la nostra pagina web [www.entilocaliweb.it](http://www.entilocaliweb.it)  
oppure contattaci al numero 0571 - 469222

*\*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.*