



# RATIO

## Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

### Sommario 2/2025

**Direttore responsabile**  
ANSELMO CASTELLI

**Vice direttore**  
Stefano Zanon

**Coordinamento scientifico**  
Roberto Stanghellini

**Coordinatore di redazione**  
Alessandro Pratesi

**Consiglio di redazione**  
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,  
Paolo Bisi, Elena Fracassi,  
Carlo Quiri, Luca Reina

**Comitato di esperti**  
G. Alibrandi, G. Allegretti,  
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,  
A. Bonghi, A. Bortoletto, E. Bozza,  
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,  
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,  
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,  
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,  
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,  
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,  
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,  
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,  
M. Taurino, E. Valcarengi,  
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

**Hanno collaborato a questo numero**  
P. Bisi, P. Di Biase, G. Cambria,  
A. Gerolimich, S. Gritti, G. Greco,  
A. Pratesi, A. Romano, A. Scaini,  
A. Sica, R. Stanghellini, S. Stringa,  
A. Vianello, S. Zanon

**Stampa**  
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26  
Rodengo Saiano (BS) - Tel.  
030/6810155

**Editore**  
Centro Studi Castelli S.r.l.  
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25  
46042 Castel Goffredo (MN)  
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151  
P. IVA e C.F. 01392340202  
lunedì-venerdì  
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30  
Sito Web: WWW.RATIO.IT  
servizioclienti@gruppcastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori  
della Comunicazione n. 3575  
Autorizzazione del Tribunale  
di Mantova n. 2/2007  
Periodico mensile,  
spedizione in abbonamento postale

**Chiuso per la stampa il 17.01.2025**

<b>Opinione</b>	- Finanziamenti bancari strutturati e revisori e sindaci	<b>3</b>
<b>Notizie in breve</b>		<b>5</b>

## Vigilanza

<b>Normativa</b>	- Compiti dell'organo di controllo	<b>6</b>
	- Assenza di autonoma organizzazione da provare per l'Irap fino al 2021	<b>8</b>
<b>Nomina</b>	- Revoca, dimissioni e cessazione anticipata dell'incarico di revisione	<b>10</b>

## Revisione legale

<b>Normativa</b>	- Ruolo dei revisori nella crisi d'impresa dopo il correttivo-ter	<b>14</b>
	- Contributo annuale di iscrizione per revisori legali	<b>18</b>
	- Valutazione degli errori	<b>20</b>
<b>Verifiche</b>	- Attestazione del rispetto dei <i>financial covenants</i>	<b>22</b>
	- Procedure di revisione su altri crediti esigibili entro l'esercizio	<b>26</b>
	- Procedura di validità applicate alle immobilizzazioni immateriali	<b>28</b>
	- Procedura di validità applicate all'area cassa e banche	<b>33</b>
<b>ESG</b>	- Prima attestazione di conformità sulla sostenibilità	<b>38</b>

## Enti locali

<b>Normativa</b>	- Effetti della dichiarazione dello stato di dissesto	<b>40</b>
<b>Bilancio</b>	- Atti propedeutici al rendiconto di gestione 2024	<b>42</b>

## Rubriche

<b>Quesiti</b> <b>Agenzia Entrate</b>	- Conferimenti di beni e determinazione base imponibile Iva	<b>48</b>
--	---	-----------

# REVOCA, DIMISSIONI E CESSAZIONE ANTICIPATA DELL'INCARICO DI REVISIONE

## SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

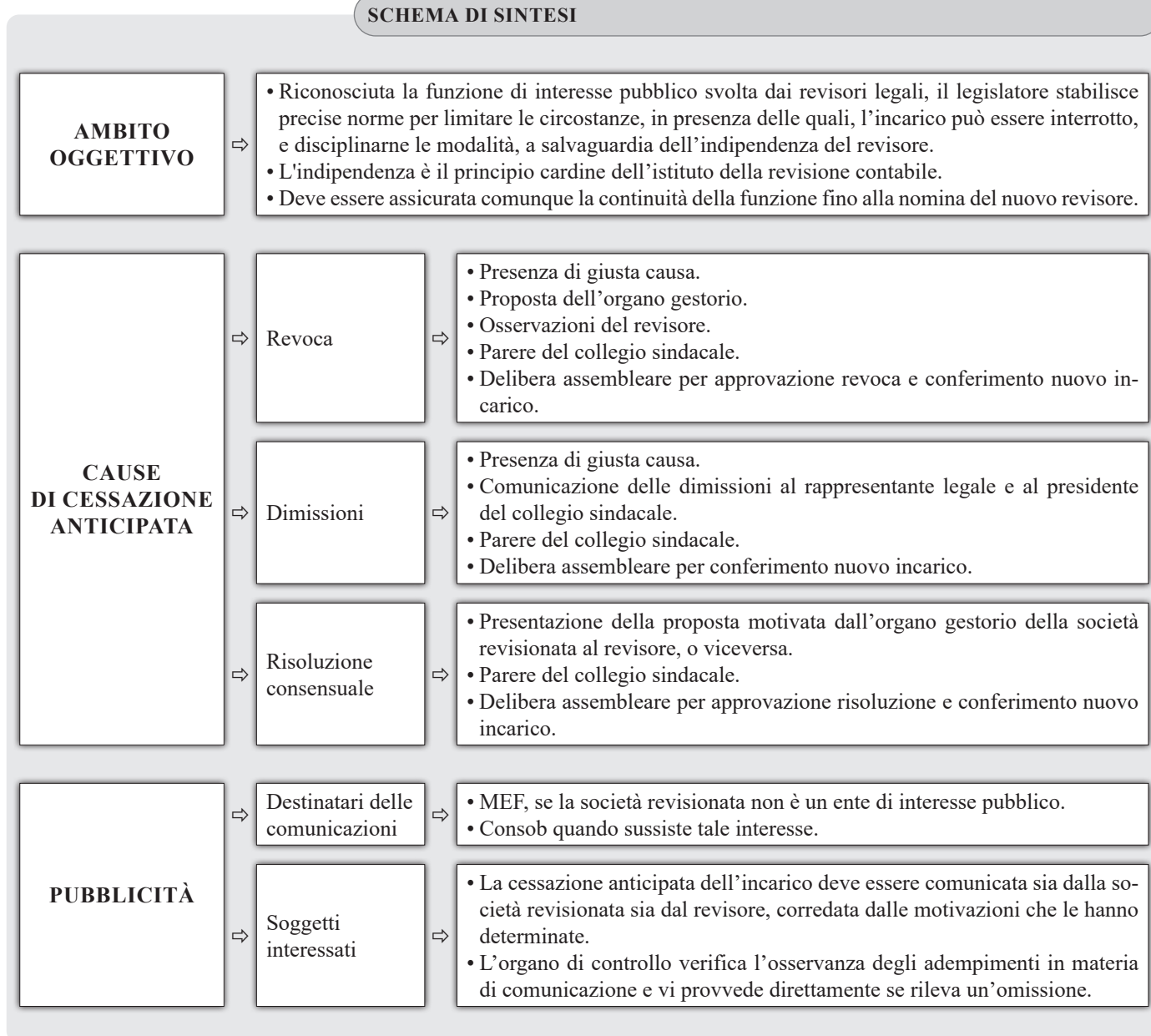
*D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 - Art. 2400 c.c. - Art. 2401 c.c.*

Con il D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 sono stati disciplinati in modo organico, nell'art. 13, i possibili casi di cessazione anticipata dall'incarico di revisione legale.

Il decreto ha introdotto l'importante novità rappresentata dalla possibilità per il revisore di dimettersi dall'incarico nei casi e con le modalità definiti con Regolamento del Ministero dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob (D.M. 28.12.2012, n. 261).

Non rientra nel perimetro applicativo del citato decreto e del successivo relativo regolamento attuativo, la cessazione d'ufficio del collegio sindacale incaricato della revisione; in tal caso si applicano gli artt. 2400 e 2401 c.c., richiamati dall'art. 2409-bis, c. 2 c.c.

### SCHEMA DI SINTESI



## APPROFONDIMENTI

CESSAZIONE  
ANTICIPATA  
DELL'INCARICO

- **Cause**
  - **L'art. 13 D.Lgs. 39/2010 stabilisce la disciplina generale della cessazione anticipata dall'incarico di revisione legale;** per l'individuazione tassativa delle casistiche per le quali è ammessa la possibilità di dimettersi dall'incarico, si fa espresso rinvio all'emanazione di un apposito regolamento adottato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con la Consob.
- **Autorità vigilanti**
  - Anche nel caso di cessazione anticipata dall'incarico di revisione legale le autorità vigilanti sono individuate sulla base della qualificazione dei soggetti sottoposti a revisione legale.
- **Nuovo incarico**
  - **Nel caso di revoca per giusta causa ovvero di dimissioni dall'incarico,** visto quanto previsto dall'**art. 8 D.M. 261/2012**, il revisore o la società di revisione, ad esclusione di quanto previsto per gli enti di interesse pubblico, può assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione non prima che sia trascorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata.

REVOCA INCARICO  
DI REVISORE

- **Assemblea di revoca**
  - **L'art. 13, c. 3 D.Lgs. 39/2010** prevede che, in presenza di giusta causa, l'assemblea dei soci revoca l'incarico, dopo aver sentito l'organo di controllo. Revocato l'incarico procede, contestualmente, al conferimento dell'incarico a un altro revisore legale o ad altra società di revisione legale secondo le modalità di cui all'art. 13, c. 1.
- **Giusta causa di revoca**

Art. 4  
D.M. 261/2012

  - **Il cambio del soggetto che, ai sensi dell'art. 2359 c.c.,** esercita il controllo della società assoggettata a revisione, fatto salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo.
  - **Il cambio del revisore del gruppo** cui appartiene la società assoggettata a revisione, qualora la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento.
  - **La sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale** ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse.
  - **Il riallineamento della durata dell'incarico** a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo.
  - **I gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale** che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto.
  - **L'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico.**
  - La situazione sopravvenuta idonea a **compromettere l'indipendenza** del revisore legale o della società di revisione legale.
  - **La sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale** per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.
  - **Fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza** tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legali.
  - **L'art. 14, c. 3 D.Lgs. 14/2019** (Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza) specifica, ove vi fosse necessità, che: "Non costituisce giusta causa di revoca dall'incarico la segnalazione all'organo amministrativo ovvero all'OCRI (organismo di composizione della crisi d'impresa istituito presso la Camera di Commercio) di fondati indizi della crisi".
- **Limitazioni**
  - Non sono ammessi e se sottoscritti sono nulli accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa.
- **Prorogatio**
  - La **prorogatio** dell'incarico di revisione, prevista nei casi di dimissioni e di risoluzione consensuale dall'incarico, **non opera nel caso di revoca per giusta causa; l'efficacia è immediata.**

## NOMINA

## vigilanza

REVOCA INCARICO  
SINDACO

- **Delibera dell'assemblea**
  - La revoca per giusta causa del sindaco/revisore è stabilita dal Codice Civile secondo cui la deliberazione di revoca, adottata dall'assemblea ordinaria, deve essere approvata con decreto dal Tribunale, sentito l'interessato.
- **Cause**
  - Il **Codice Civile (artt. 2400 e 2401)** stabilisce in modo preciso i termini della cessazione anticipata del componente del collegio sindacale, prevedendo che gli stessi possono essere revocati solo per giusta causa.
  - In questo caso il concetto non è così tipizzato, rispetto a quanto stabilito dal **D.M. 261/2012**: si individua in tutti quei casi in cui, pur non costituendo inosservanza dei doveri di sindaci, sia sconsigliabile la permanenza dello stesso nella carica (ad esempio quando ricorrano gravi dissidi con gli amministratori o con la società che non riguardino l'attività di vigilanza).

## DIMISSIONI

- **Motivazioni**
  - Le dimissioni, **previste dall'art. 5, c. 2 D.M. 261/2012**, introducono ipotesi più generiche, al ricorrere delle quali, il revisore legale o la società di revisione legale hanno la facoltà di presentare le dimissioni dall'incarico.
  - Tale disposizione stabilisce, infatti, che "in presenza di altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale" il revisore o la società possono presentare le dimissioni dall'incarico.
- **Modalità**
  - Il revisore o la società di revisione dovranno presentare le proprie dimissioni, nei tempi e nei modi idonei al fine di consentire alla società assoggettata a revisione di provvedere conseguentemente procedendo all'affidamento di un nuovo incarico a un altro soggetto (revisore o società di revisione legale).
- **Limitazioni**
  - Anche in questo caso non sono ammessi e se sottoscritti sono nulli, accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di presentare le dimissioni dall'incarico per giusta causa sono nulli.
- **Prorogatio**
  - Al contrario della revoca, per garantire la continuità dell'attività di revisione, le funzioni di revisione legale continuano, in ogni caso, a essere esercitate dal medesimo soggetto fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, **non oltre 6 mesi dalla data di presentazione delle dimissioni**.

La proroga semestrale non può essere applicata nel caso di rinuncia all'incarico del collegio sindacale incaricato della revisione legale, che rimane disciplinata dalle disposizioni codicistiche.

RISOLUZIONE  
ANTICIPATA

- **Possibilità**
  - È ammessa la possibilità che l'organo di revisione e la società assoggettata a revisione possono consensualmente stabilire la risoluzione del contratto di revisione; unica condizione che sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale.

Ai sensi di quanto previsto dall'**art. 11 D.M. 261/2012**, nel caso di più ipotesi di cessazione anticipata dall'incarico di revisione legale, qualora non si sia accordo tra la società assoggettata a revisione e l'organo di revisione legale, prevale, al fine di determinare la procedura da adottare, la richiesta di cessazione che prima è giunta a conoscenza della controparte.
- **Prorogatio**
  - È ammessa la proroga dell'incarico, **per un periodo non superiore a 6 mesi**, fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace.

**COMUNICAZIONI  
CESSAZIONI ANTICIPATE**

- **Consob**
  - Le comunicazioni relative alle cessazioni anticipate dagli incarichi di revisione devono essere inviate alla Consob se l'ente sottoposto a revisione è un ente di interesse pubblico o un ente sottoposto a regime intermedio.
- **Ministero dell'Economia**
  - Per le altre tipologie di enti le comunicazioni devono essere inviate al Ministero dell'Economia e delle Finanze, secondo le modalità indicate nella **determina del Ragioniere Generale dello Stato 2.04.2013** a cura delle società sottoposte a revisione.
- **Documentazione**
  - Le società sottoposte a revisione sono tenute a inviare, **entro 15 giorni dalla data in cui l'assemblea ha adottato la deliberazione di cessazione** anticipata dall'incarico, esclusivamente tramite PEC, la seguente documentazione:
    - .. copia delibera assembleare concernente la cessazione anticipata o il conferimento del nuovo incarico ad organo di revisione;
    - .. parere dell'organo di controllo;
    - .. relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico.
- **Attività di vigilanza**
  - L'organo di controllo esercita il compito di vigilanza in ordine all'osservanza delle disposizioni in materia di comunicazione.
  - **In caso di omissione**, l'organo di controllo provvede in via sostitutiva a trasmettere la documentazione al Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato.

# PRIMA ATTESTAZIONE DI CONFORMITÀ SULLA SOSTENIBILITÀ

## SOMMARIO

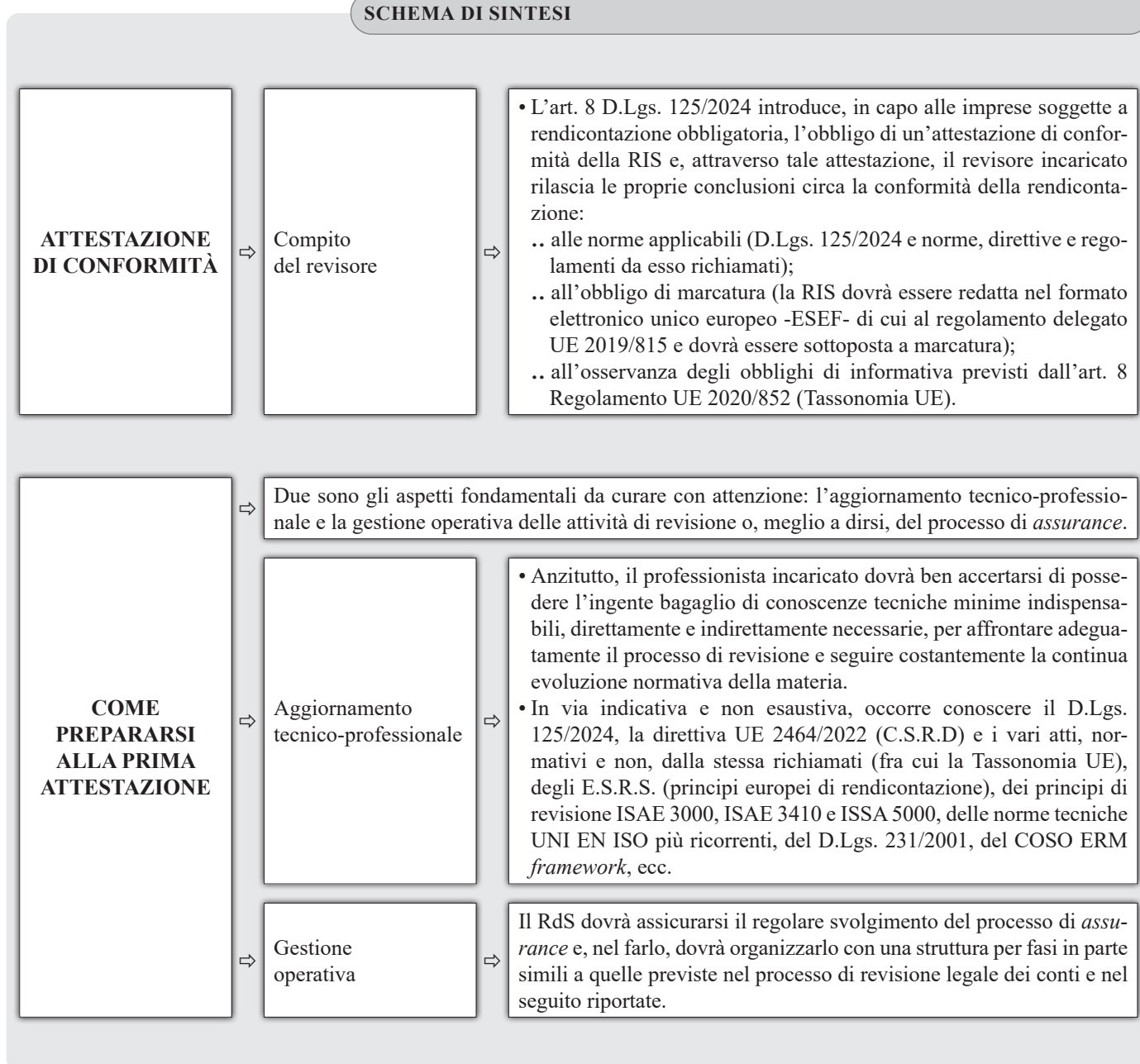
- SCHEMA DI SINTESI
- ASPETTI OPERATIVI

D.Lgs. 6.09.2024, n. 125

Questo articolo offre una serie di spunti operativi a tutti quei commercialisti che, aspiranti revisori della sostenibilità (RdS), dovranno rilasciare la loro prima attestazione di conformità ai sensi dell'art. 8 D.Lgs. 6.09.2024, n. 125 (c.d. "limited assurance").

Per comodità espositiva andremo a riferirci al solo caso dell'attestazione della Rendicontazione individuale di sostenibilità (RIS) delle c.d. Grandi Imprese, pur dando indicazioni applicabili anche nei casi residui.

### SCHEMA DI SINTESI



## ASPETTI OPERATIVI

AUTO-VERIFICA  
INIZIALE

## • La fase è volta ad accertare e dichiarare:

- .. la mancanza di condizionamenti finanziari, mentali e organizzativi tali da compromettere una conduzione imparziale e affidabile dell'*assurance*;
- .. il possesso di competenze e capacità adeguate in ambito ESG, potendo il RdS ricorrere all'intervento di un team multispecialistico ove l'estensione e la complessità dell'incarico lo richieda (da determinarsi e dichiararsi preventivamente al cliente).

FORMULAZIONE  
DELLA PROPOSTA  
AL CLIENTE

## • Dovrà essere presentata al cliente, prima dell'inizio dell'incarico, un'apposita proposta scritta che:

- .. descriva i termini e le condizioni che disciplinano il servizio;
- .. dovrà ricevere un'approvazione formale da parte del cliente, a conferma dell'esistenza di una chiara e reciproca comprensione fra le parti.

PIANIFICAZIONE  
DELLE ATTIVITÀ• Dovranno essere definite le attività del processo di *assurance*, gli obiettivi, gli ambiti di lavoro e le risorse necessarie e dovrà essere contemporaneamente sviluppato un piano di lavoro dettagliato per guidare l'intero processo.VALUTAZIONE  
DEL RISCHIO

## • In questa fase dovranno essere identificati e valutati i rischi associati alle informazioni contenute nella RIS, mappando le aree da approfondire maggiormente durante il processo.

ACQUISIZIONE  
DELLE EVIDENZE• Dovranno essere raccolte evidenze ed effettuate analisi dettagliate per valutare l'adeguatezza e l'affidabilità delle informazioni presentate nella RIS. Dovranno essere svolte analisi documentali, interviste (alla *governance*, ai manager, ai dipendenti, ai sindaci, ai consulenti, a *stakeholder* specifici, ecc.), ispezioni e osservazioni, richieste di conferma, ricalcoli e ri-esecuzioni, procedure di analisi comparative e indagini. In particolare, dovranno essere affrontate le seguenti fasi.• Riesame  
dell'analisi  
di materialità

- Per accertare la completezza dei temi materiali rendicontati nella RIS, il RdS analizza il processo seguito dal management per la definizione dei temi rilevanti da rendicontare, con riferimento alle modalità di analisi e comprensione del contesto di riferimento, identificazione, valutazione e prioritizzazione degli impatti, rischi e opportunità e alla validazione interna delle risultanze del processo.

• Effettuazione  
di analisi  
esterne

- Con esse il RdS verificherà le aspettative degli *stakeholder*, gli impatti che l'ambiente esterno può esercitare sull'organizzazione nonché il livello di reputazione aziendale (analisi di mercato/studi del settore, *benchmark*/analisi di aziende concorrenti o comparabili, *media search*/ricerca dei principali articoli e commenti).

• Effettuazione  
di analisi  
interne

- Saranno svolte sulla base delle informazioni acquisite dall'organizzazione (e dagli *stakeholder* interpellati) e rappresenteranno sia un elemento di conoscenza aziendale necessaria per esaminare l'analisi di materialità, sia evidenze a supporto delle informazioni pubblicate nella RIS e, a tal fine, il RdS predisporrà un elenco esteso di informazioni da richiedere, *in primis* al *management* (informazioni trasversali, ambientali, sociali e di *governance*).

• Comparazione  
con i dati  
del bilancio  
d'esercizio

- Il RdS, acquisito il fascicolo del bilancio, comparerà i dati e le informazioni ivi inclusi con quelli di pari natura riportati nella RIS.

VALUTAZIONE  
DELLE EVIDENZE  
E FORMULAZIONE  
DELLE CONCLUSIONI

## • Il RdS valuterà la sufficienza e l'appropriatezza delle evidenze acquisite nel contesto dell'incarico e, se richiesto dalle circostanze, cercherà di acquisire altre evidenze.

## • Il RdS giungerà infine a una conclusione sul fatto se le informazioni nella RIS contengano errori significativi o meno, formulando la propria opinione.