

Sommario n. 12/2024



Nuove aree di sviluppo

Il revisore della sostenibilità: requisiti e funzioni della nuova figura professionale	4
L'applicazione dell'intelligenza artificiale nell'accertamento tributario	8



Primo piano

Esercizio dell'attività professionale in forma aggregata: opportunità e incompatibilità	13
Concorrenza illecita tra professionisti: casi giurisprudenziali	16



Consulenza strategica

L'utilizzo dei KPI per la gestione consapevole dello studio	19
Investire nell'innovazione con i voucher 3i	23
Investimenti "Industria 4.0", valutazioni di fine anno	26



Transizione digitale

Fascicolo informatico d'impresa	30
Mod. F24 con scadenze future nei servizi online Agenzia delle Entrate	32



Sviluppo commerciale e marketing

Usare le pubbliche relazioni per migliorare l'immagine aziendale	34
Come realizzare un elenco attendibile di clienti potenziali	37

Il revisore della sostenibilità: requisiti e funzioni della nuova figura professionale

Vantaggi per lo studio

La figura del revisore della sostenibilità rappresenta una opportunità professionale seppure subordinata all'acquisizione di competenze specifiche. In un documento del CNDCEC i tratti salienti della nuova figura professionale.

Il c.d. "revisore della sostenibilità" è il revisore legale abilitato allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità in conformità alle nuove disposizioni del D.Lgs. 39/2010. Tale figura rappresenta un'importante opportunità professionale seppure subordinata all'acquisizione di competenze specifiche. Al fine di agevolare la comprensione delle funzioni e delle responsabilità poste in capo al revisore legale attivo nell'ambito della sostenibilità, il CNDCEC ha recentemente pubblicato il documento n. 10 dell'IRS (Informativa Reporting di Sostenibilità) soffermandosi sui requisiti e gli obblighi previsti in capo alla nuova figura professionale.

CONTESTO NORMATIVO	⇒ Direttiva CSRD	⇒ Nuove disposizioni in materia di rendicontazione di "sostenibilità" in fase di recepimento tra il 2024 ed il 2028.
	⇒ D.Lgs. 125/2024	⇒ Recepisce la direttiva CSRD e definisce il quadro di riferimento relativo all'entrata in vigore della predisposizione dell'informativa sulla sostenibilità , da riportare nella Relazione sulla gestione.
SOGGETTI ABILITATI A RICOPRIRE L'INCARICO DI REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ	⇒ Revisore persona fisica	⇒ Se ha maturato le competenze ed i requisiti previsti dalla normativa.
	⇒ Società di revisione	⇒ A condizione che l'attestazione sulla conformità sia essere firmata dal revisore della sostenibilità.
	⇒ Stesso soggetto incaricato revisione bilancio	⇒ A condizione di avere maturato le competenze ed i requisiti previsti dalla normativa
PRINCIPI E ORGANIZZAZIONE DEL LAVORO	⇒ Le modifiche al D.Lgs. 39/2010 estendono e ampliano le funzioni specifiche del revisore legale al revisore della sostenibilità preposto all'attestazione del report di sostenibilità	⇒ Resta invariato l'art. 8 Registro sezione A e sezione B
		⇒ È esteso al revisore della sostenibilità il rispetto dei principi deontologici e lo scetticismo professionale
		⇒ Sono specificati gli obblighi di riservatezza e segreto professionale che devono essere rispettati dal revisore della sostenibilità incaricato
		⇒ Sono estesi al revisore della sostenibilità i principi di indipendenza e obiettività già tipici del revisore legale, nonché la preparazione al rischio di indipendenza.
		⇒ Il revisore della sostenibilità definisce l'organizzazione del lavoro anche con riferimento specifico all'attività di attestazione sulla conformità della rendicontazione di sostenibilità.

CONTESTO NORMATIVO DI RIFERIMENTO

Secondo il D.Lgs. 125/2024 di recepimento della direttiva (UE) 2022/2464 *Corporate sustainability reporting directive* (CSRD) sugli obblighi di rendicontazione societaria di sostenibilità, il soggetto che attesta la rendicontazione della sostenibilità è individuato nella figura del **revisore legale incaricato** della revisione del bilancio o in un diverso revisore appositamente incaricato, purché abilitato ai sensi del D.Lgs. 39/2010.

Il decreto, **in vigore dal 25.09.2024**, si applica principalmente alle società di **grandi dimensioni, alle PMI quotate** e ad alcune categorie di enti finanziari, con eccezioni previste per le micro-imprese e altri soggetti specifici (es. Banca d'Italia).

L'**obbligo di rendicontazione** è finalizzato a fornire informazioni trasparenti e complete sulle attività aziendali e sui loro impatti ESG, sia per le singole imprese che per i gruppi. La rendicontazione consolidata richiede un'analisi a livello di gruppo, mentre quella individuale si concentra sulle singole imprese interessate.

IL REVISORE DELLA SOSTENIBILITÀ

Il revisore della sostenibilità è il revisore legale **abilitato allo svolgimento dell'incarico di attestazione della rendicontazione di sostenibilità** in conformità alle disposizioni del citato D.Lgs. 39/2010. Le **società di revisione legale** possono acquisire l'incarico a condizione che la relazione sia firmata da un revisore della rendicontazione di sostenibilità.

Può acquisire l'incarico anche lo stesso soggetto **incaricato della revisione del bilancio d'esercizio** se in possesso dei requisiti e delle competenze previste dalla norma.

CHI PUÒ RICOPRIRE L'INCARICO?	CONDIZIONI
Revisore legale persona fisica	Aver maturato competenze e requisiti previsti dalla norma
Società di revisione legale	L'attestazione sulla conformità deve essere firmata dal revisore della sostenibilità .
Soggetto incaricato della revisione del bilancio d'esercizio	<ul style="list-style-type: none"> Il soggetto deve aver acquisito le competenze specifiche in: <ol style="list-style-type: none"> obblighi legali e principi concernenti la redazione della rendicontazione annuale e consolidata di sostenibilità; analisi della sostenibilità; procedure di dovuta diligenza in relazione alle questioni di sostenibilità; obblighi legali e principi di attestazione della conformità per la rendicontazione di sostenibilità.

Stante la rilevanza della figura in argomento il legislatore ha previsto in capo allo stesso responsabilità specifiche, integrando il sistema sanzionatorio con approccio graduale e attenuante **fino al 2028**.

L'ATTESTAZIONE SULLA CONFORMITÀ DELLA RENDICONTAZIONE DI SOSTENIBILITÀ

L'art. 8 D.Lgs. 125/2024 precisa che la rendicontazione di sostenibilità è oggetto di attestazione a cura di un revisore abilitato ai sensi del D.Lgs. 39/2010 ed **incaricato di esprimere nella relazione di revisione** ex art. 14-bis D.Lgs. 39/2010 le proprie conclusioni circa:

- la **conformità della rendicontazione di sostenibilità** alle norme del decreto che ne disciplinano i criteri di redazione;
- la **conformità all'obbligo di marcatura XBRL della rendicontazione di sostenibilità** di cui agli artt. 3, c. 10 e 4 c. 9;
- la **conformità all'osservanza degli obblighi di informativa** previsti dall'art. 8 del Regolamento 2020/852.

CONTENUTO MINIMO RELAZIONE DI ATTESTAZIONE

A)	Paragrafo introduttivo che identifica la rendicontazione di sostenibilità sottoposta ad attestazione, la data e il periodo cui si riferisce, nonché il quadro normativo di riferimento.
B)	Descrizione della portata delle attività di attestazione della conformità della rendicontazione di sostenibilità che indica almeno i principi di attestazione in base ai quali tali attività sono state svolte.
C)	Conclusioni della relazione a cui perviene il professionista.

SCI E VALUTAZIONE DEL RISCHIO DI ERRORI SIGNIFICATIVI ISA ITALIA 315

La rendicontazione di sostenibilità, individuale o consolidata, include una **descrizione dei principali rischi** per l'impresa connessi alle questioni di sostenibilità, compresa la descrizione delle dipendenze, e le modalità di gestione dei rischi.

In relazione a tale obbligo informativo, il soggetto preposto all'attestazione del report di sostenibilità **deve valutare il rischio di commettere errori significativi** identificabili all'interno della rendicontazione di sostenibilità mediante la comprensione dell'impresa, del contesto in cui opera e del suo sistema di controllo in interno (di seguito "SCI"). Sul punto, il CNDCEC con l'IRS 12.11.2024 n. 10 evidenzia la necessità **identificare e valutare gli errori significativi inerenti a:**

- valutazione dell'adeguatezza dello SCI** sul raggiungimento degli obiettivi aziendali di sostenibilità legati all'attendibilità delle informazioni e all'efficacia ed efficienza delle attività, in conformità alle norme di rendicontazione ESRS;
- esame delle componenti tipiche dello SCI:**
 - .. ambiente di controllo;
 - .. processo di valutazione del rischio di sostenibilità;
 - .. attività di controllo, informazione e comunicazione;
 - .. monitoraggio;
- verifica dell'adeguatezza dello SCI e del processo di valutazione degli impatti**, rischi e dipendenze adottati dall'impresa, in funzione della natura, dimensioni e complessità dell'attività svolta;
- scambio tempestivo** con l'organo di controllo societario per le informazioni rilevanti;

- **ipotesi di carenze nello SCI**, per le quali l'organo amministrativo deve adottare le misure necessarie e conseguentemente monitorarne l'attuazione.

REQUISITI PER OTTENERE LA QUALIFICA

Per l'ottenimento della qualifica di revisore della sostenibilità, il professionista, oltre ad essere un revisore iscritto al registro dei revisori legali dei conti, dovrà conseguire una serie di requisiti previsti dall'art. 9 D.Lgs. 125/2024 e precisamente **svolgere un tirocinio di durata triennale**, di cui **almeno 8 mesi** relativi all'acquisizione delle conoscenze teorico pratiche necessarie nel caso in cui il tirocinante intenda conseguire anche l'abilitazione. Una volta terminato l'obbligo formativo, per potersi abilitare bisognerà superare un esame composto da una **prova scritta** su specifiche materie che riguardano la rendicontazione di sostenibilità. A partire dall'anno successivo all'abilitazione come revisori della sostenibilità, i revisori dovranno ottenere **annualmente 25 crediti formativi**. Di questi, **almeno 10 crediti** dovranno riguardare la revisione legale, mentre altri 10 dovranno essere specificamente dedicati alla rendicontazione e all'attestazione della sostenibilità.

FINESTRA TEMPORALE FINO AL 2026

In deroga a quanto sopra, l'art. 18 D.Lgs. 125/2024 prevede che gli iscritti al registro della revisione legale dei conti **alla data del 1.01.2026**:

- **sono considerati abilitati fino al 31.12.2026**;
- sono abilitati a rilasciare le **attestazioni di conformità** della rendicontazione di sostenibilità, a condizione che abbiano maturato **almeno 5 crediti formativi** annuali nelle materie caratterizzanti.

L'attuale programma formativo, adottato con determina della ragioneria generale dello Stato del 29.01. 2024, in attesa del recepimento della direttiva CSRD, include tra le **materie non caratterizzanti la revisione legale** un gruppo di argomenti identificati dalla lettera D), inerenti alla **rendicontazione di sostenibilità** (cfr. circolare 15.03.2024, n. 12/RGS).

NUOVE MATERIE INSERITE

- Principi di rendicontazione di sostenibilità.
- Principi di attestazione della rendicontazione di sostenibilità.
- Esercitazione sulla matrice di sostenibilità.
- Doppia materialità e casi operativi.
- Tassonomia della sostenibilità.
- *Exposure Draft* dell'ISSA 5000.
- Il principio professionale AA 1000 della Fondazione *Accountability*.
- Analisi di sostenibilità.
- Il Due Process nella sostenibilità.
- La GRI e principi professionali di riferimento.

Sul punto, il MEF ha recentemente chiarito che:

- i sopra elencati argomenti si intendono come **caratterizzanti ai fini degli obblighi formativi** sulla rendicontazione della sostenibilità,
- come tali **validi ai fini della maturazione dei 5 crediti abilitanti** (circolare 12.11.2024 n. 37/RGS).

Pertanto, **per le richieste di abilitazione effettuate nel 2025** saranno validi anche i crediti maturati nel corso del 2024, anche se antecedenti all'entrata in vigore del D.Lgs. 125/2024 (ovvero prima del 25.09.2024). Tuttavia, non sarà possibile cumulare i 5 crediti parzialmente maturati nel 2024 e nel 2025.

Nel **periodo transitorio**, per i revisori che abbiano presentato o che intendano presentare istanza per l'abilitazione al rilascio dell'attestazione di conformità della rendicontazione di sostenibilità, rimangono immutati gli obblighi formativi attuali con la maturazione di **almeno 20 crediti annuali**.

OPPORTUNITÀ PROFESSIONALE

È indubbio che l'introduzione della figura del revisore della sostenibilità **apra a nuove opportunità professionali** per 3 ordini di ragioni:

- la norma nazionale, recependo la direttiva CSRD **elege in modo esplicito i revisori legali**, in particolare quelli già iscritti nel Registro dei Revisori Legali alla data dell'1.01.2026, come i professionisti deputati **all'attestazione della conformità dei report di sostenibilità** alle prescrizioni normative in materia;
- la nuova professionalità offre **ampi spazi di miglioramento dei percorsi di formazione**, allargando sempre di più le materie tipiche della professione, tanto di revisore legale quanto di dottore commercialista in ambiti sempre più richiesti dal mercato di imprese e consumatori;
- per i commercialisti, questa situazione rappresenta un'opportunità straordinaria per riaffermare il loro ruolo come consulenti strategici. Il commercialista, osserva lo studio del CNDCEC, resta infatti il punto di riferimento di imprenditori e imprese nell'affiancamento per la comprensione, raccolta, analisi e predisposizione di tutti i dati finanziari e di sostenibilità, che sono alla base dell'attività di revisione di sostenibilità svolta dal professionista della revisione.