

## MODULO B

Le analisi di bilancio  
e la revisione contabile

### U.D. 3

La revisione della contabilità  
e del bilancio d'esercizio

Aggiornamenti  
**ONLINE**

#### Paragrafo 1

La revisione aziendale  
pag. 215

#### Paragrafo 2

La revisione obbligatoria  
pag. 217

#### Paragrafo 3

La revisione contabile del bilancio  
pag. 217

## Nuove norme in materia di revisione dei conti

U.D. 3 pagg. 215-218

*Il testo che segue rettifica e integra i contenuti dei paragrafi sopra specificati, con riferimento alle problematiche della **revisione dei conti**.*

Il decreto legislativo 27 gennaio 2010, n° 39, con cui è stata data attuazione alla direttiva europea n° 2006/42/Ce, ha introdotto importanti innovazioni in materia di *revisione dei conti annuali e dei conti consolidati* delle società.

Innanzitutto va sottolineata un'innovazione di carattere terminologico in quanto l'espressione "*controllo contabile*", ricorrente in diverse norme del Codice Civile e in altre disposizioni di legge, è stata sostituita dall'espressione **revisione legale dei conti**.

Così, per tutte le società per azioni – qualunque sia il sistema di governance adottato (ordinario, dualistico o monistico) – vale il 1° comma dell'art. 2409-*bis* del Codice Civile, che recita ora: "*La revisione legale dei conti sulla società è esercitata da un **revisore legale dei conti** o da una **società di revisione legale** iscritti nell'apposito registro*".

Tuttavia, per le sole società che adottano il *regime ordinario* e che *non siano tenute a redigere il bilancio consolidato*, è previsto che lo statuto possa affidare la revisione legale dei conti al **collegio sindacale**, il quale – in questo caso – deve essere interamente costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.

### 1. Iscrizione al registro

Al suddetto registro possono iscriversi le **persone fisiche** che, oltre ad essere in possesso dei necessari requisiti di onorabilità:

- abbiano conseguito una *laurea almeno triennale* tra quelle individuate con un apposito regolamento;
- abbiano svolto *tirocinio almeno triennale* presso un revisore legale o una società di revisione abilitati in uno Stato della Unione europea;
- abbiano superato uno specifico *esame di idoneità professionale* per l'abilitazione all'esercizio della revisione legale dei conti.

Per l'iscrizione al registro da parte di **società**, i requisiti di onorabilità si riferiscono agli amministratori o ai componenti del consiglio di gestione, la maggioranza dei quali deve essere rappresentata da persone fisiche abilitate all'esercizio della revisione legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea.



È inoltre previsto che gli iscritti nel registro dei revisori legali devono partecipare a *programmi di aggiornamento professionale* finalizzati "al perfezionamento e al mantenimento delle conoscenze teoriche e delle capacità professionali" necessarie per l'esercizio della loro attività.

## 2. Conferimento e revoca dell'incarico

L'incarico al revisore legale dei conti o alla società di revisione legale è conferito dall'assemblea dei soci, **su proposta motivata dell'organo di controllo**, cioè del collegio sindacale o del consiglio di sorveglianza, mentre la norma previgente recitava semplicemente "sentito il parere dell'organo di controllo".

In linea generale, nelle società non quotate, l'incarico ha una durata di *tre anni* e può essere revocato solo per "giusta causa", sentito l'organo di controllo che però, in questo caso, ha una funzione semplicemente consultiva (e non propositiva come invece avviene nella fase del conferimento).

## 3. Principi di revisione

Le nuove norme prevedono che l'attività di revisione legale sia svolta in conformità ai **principi di revisione** che saranno adottati dalla Commissione europea in base alla direttiva n° 43/2006. Nel frattempo la revisione è svolta secondo i principi elaborati da associazioni e ordini professionali e dalla CONSOB.

## 4. Controllo della qualità

I soggetti che esercitano la revisione legale sono sottoposti a un **controllo di qualità**, eseguito da persone fisiche con adeguate conoscenze ed esperienza professionale in materia di revisione dei conti e di informativa finanziaria e di bilancio, selezionate secondo criteri stabiliti dal Ministero dell'Economia e delle finanze, sentita la CONSOB.

Tale controllo è relativo a una valutazione della conformità dell'attività svolta ai principi di revisione e ai requisiti di indipendenza richiesti nei revisori, alla quantità e qualità delle risorse impiegate e dei corrispettivi percepiti, nonché a una valutazione del *sistema interno di controllo della qualità* nella società di revisione.

I soggetti incaricati del controllo di qualità redigono un'apposita **relazione** che illustra l'esito del controllo stesso, eventualmente raccomandando ai revisori gli interventi ritenuti opportuni.

In linea generale, il controllo di qualità sull'attività dei revisori deve essere svolto *almeno ogni sei anni*.

## 5. Disposizioni particolari per gli "enti di interesse pubblico"

Il decreto legislativo n° 39/2010 ha anche introdotto un nuovo raggruppamento di società e istituti, che nell'insieme sono qualificati come *enti di interesse pubblico*, ai quali si applicano alcune disposizioni speciali.

Sono **enti di interesse pubblico**, tra gli altri:

- le società italiane quotate su mercati regolamentati italiani e dell'Unione europea;
- le banche e le imprese di assicurazione e di riassicurazione;
- le società emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in misura rilevante;
- le società di intermediazione mobiliare (SIM), le società di gestione del risparmio (SGR) e le società di investimento a capitale variabile (SICAV).

Le principali disposizioni che si applicano a questa categoria di enti, e in particolare alle società quotate, sono le seguenti.

**a.** Negli enti di interesse pubblico, nelle società da essi controllate, nelle società che li controllano e nelle società appartenenti a un gruppo di cui sia parte un ente di interesse pubblico, la **revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale**.

**b.** La **durata dell'incarico di revisione** è di *nove esercizi*, se questo è conferito a una società di revisione, e di *sette esercizi* se conferito a un revisore-persona fisi-



ca. Esso non può venire rinnovato o essere nuovamente conferito prima che siano passati *almeno tre esercizi* dalla cessazione del precedente incarico.

c. Allo scopo di garantire l'**indipendenza** dei soggetti incaricati della revisione, è previsto che i revisori legali, le società di revisione, i soci, gli amministratori, i componenti degli organi di controllo e i dipendenti delle società di revisione *non possono fornire* all'ente di interesse pubblico che ha conferito l'incarico *nessuno dei servizi elencati all'art. 17* del citato decreto n° 39/2010. Fra tali servizi vi sono, ad esempio: la tenuta dei libri contabili e i servizi connessi alle relazioni di bilancio; la progettazione e la realizzazione di sistemi informativi contabili; la consulenza in materia di selezione e formazione del personale; ecc.

Lo stesso divieto vale relativamente alla fornitura dei suddetti servizi a società controllate o controllanti dell'ente che ha conferito l'incarico o a società sottoposte a comune controllo.

d. Negli enti di interesse pubblico è previsto un **Comitato per il controllo interno e la revisione contabile**, il quale vigila:

- sul processo di informativa finanziaria;
- sull'efficacia dei sistemi di controllo interno, di revisione interna e di gestione del rischio;
- sulla revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati;
- sull'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale, in particolare con riferimento alla prestazione dei servizi di cui al punto precedente.

Il Comitato per il controllo interno e la revisione contabile si identifica con:

- il **collegio sindacale**, nelle società che adottano il *sistema ordinario* di amministrazione e controllo;
- il **consiglio di sorveglianza**, nelle società che adottano il *sistema dualistico*;
- il **comitato per il controllo sulla gestione**, nelle società che adottano il *sistema monistico*.

e. I soggetti che svolgono la revisione legale sugli enti di interesse pubblico sono soggetti al **controllo della qualità** *almeno ogni tre anni* (anziché ogni sei).

## 6. Relazione di revisione

Oltre a verificare nel corso dell'esercizio la *regolare tenuta della contabilità* e la *corretta rilevazione dei fatti di gestione* nelle scritture contabili, il revisore legale o la società di revisione legale dei conti redigono un'apposita **relazione di revisione** nella quale devono esprimere il loro giudizio sul bilancio d'esercizio e, ove redatto, sul bilancio consolidato.

Tale **giudizio** deve indicare chiaramente:

- se il bilancio è *conforme alle norme che ne regolano la redazione*;
- se esso *rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio*.

Se sul bilancio viene espresso un giudizio **con rilievi** o un giudizio **negativo** oppure se viene dichiarata l'**impossibilità di esprimere un giudizio**, la relazione deve illustrare analiticamente le *motivazioni* di tale decisione.

# MODULO D

La tassazione  
del reddito d'impresa



## U.D. 1

Il reddito d'impresa  
e il calcolo delle imposte

### Paragrafo 4.4

L'ammortamento fiscale  
delle immobilizzazioni immateriali  
pag. 291

### Paragrafo 4.9

Altre variazioni fiscali  
pag. 298

### Paragrafo 5

Dal reddito fiscale all'imposta  
pag. 299

## Le spese di rappresentanza: nuove regole di deducibilità

U.D. 1 pag. 291

*Il testo che segue integra i contenuti del paragrafo 4.4, con riferimento alle norme sulla deducibilità fiscale delle spese di rappresentanza.*

La Finanziaria per il 2008 (legge 24 dicembre 2007, n° 244) aveva modificato l'art. 108 del TUIR prevedendo che le **spese di rappresentanza** sono deducibili nel periodo d'imposta in cui sono sostenute, purché rispondano ai requisiti di *inerenza* e *congruità* che sarebbero stati definiti con un apposito decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze.

Successivamente, il D.M. del 19 novembre 2008 ha cercato di individuare in maniera oggettiva i due suddetti requisiti.

- Per quanto concerne il requisito dell'**inerenza**, i criteri identificativi sono:
  - la **gratuità** (si deve trattare di erogazioni di beni o servizi che non prevedano una controprestazione da parte del destinatario, pur fornendogli una diretta utilità);
  - la **finalità promozionale o di pubbliche relazioni**;
  - la **ragionevolezza**, nel senso che le spese siano sostenute con l'obiettivo di produrre benefici economici, anche solo potenziali, per l'impresa, oppure che il loro sostenimento sia coerente con le pratiche commerciali del settore in cui essa opera.
- Per ciò che riguarda la **congruità**, il decreto ministeriale ha fissato dei limiti oggettivi legati all'ammontare dei ricavi della gestione caratteristica dell'impresa quali risultano dalla dichiarazione dei redditi. Tali limiti, che si applicano per scaglioni di ricavi, sono i seguenti:

### Limiti quantitativi di deducibilità delle spese di rappresentanza

Ricavi caratteristici	Importi deducibili
Fino a euro 10.000.000	1,30% dei ricavi
Oltre euro 10.000.000 fino a euro 50.000.000	euro 130.000 + 0,50% dei ricavi eccedenti euro 10.000.000
Oltre euro 50.000.000	euro 330.000 + 0,10% dei ricavi eccedenti euro 50.000.000

Le spese di rappresentanza eccedenti il limite determinato in base alle percentuali per scaglioni sopra indicate sono **fiscalmente indeducibili** e, pertanto, danno luogo a una *variazione in aumento* in sede di dichiarazione dei redditi.

Dall'ammontare delle spese da confrontare con il limite di deducibilità vanno **esclusi** gli oneri per la distribuzione gratuita (omaggi) di beni di valore unitario non superiore a 50 euro, che sono deducibili integralmente.



## Parziale deducibilità dell'IRAP

U.D. 1 pag. 299

*Il testo che segue, rettificando il punto del paragrafo 4.9, relativo agli **Oneri fiscali**, segnala la parziale **deducibilità dell'IRAP** corrisposta nell'esercizio e le condizioni alle quali la deduzione può essere fatta valere.*

Il decreto legge n° 185/2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n° 2, ha introdotto una **parziale deducibilità dell'IRAP** dalla base imponibile ai fini delle imposte sui redditi.

L'art. 6 di tale decreto, infatti, stabilisce che è ammesso in deduzione dall'imponibile IRES o IRPEF un importo pari al **10% dell'IRAP pagata nel corso dell'esercizio**, a condizione che la società o l'impresa abbia sostenuto spese per il personale dipendente o interessi passivi maggiori di quelli attivi.

Così, se ci si riferisce al **Caso** presentato alle *pagine 301-305* e si suppone che l'IRAP pagata nel corso dell'esercizio sia pari a euro 36.000, tra le variazioni da considerare in *diminuzione* dell'imponibile IRES vi sarà anche la seguente:

10% dell'IRAP corrisposta nell'esercizio	euro 3.600
--	------------

Pertanto:

- il totale delle variazioni in diminuzione passa da euro 118.000 a euro **121.600**;
- il reddito fiscale imponibile IRES passa da euro 230.000 a euro **226.400**;
- l'IRES dovuta per l'esercizio *n* diventa euro **62.260**, anziché 63.250.

Il saldo IRES da versare, poi, detratti l'acconto già corrisposto e le ritenute subite, diventa pari a: euro  $(62.260 - 60.305) =$  euro **1.955**

Inoltre, con riferimento al problema delle *imposte differite* e al **Caso** presentato a *pag. 311*, l'importo dell'IRAP deducibile dall'imponibile IRES (euro 3.600) costituisce anch'esso una **differenza permanente** nella determinazione dell'*imposta di competenza*:

IRES di competenza: euro $(269.300 - 38.000 - 3.600) \times 27,50\%$	euro	62.618
- IRES dovuta sul reddito imponibile: euro $(226.400 \times 27,50\%)$	euro	62.260
<i>IRES differita di competenza dell'esercizio</i>	euro	<b>358</b>

*Naturalmente vanno corretti in coerenza con le modifiche di cui sopra gli importi nelle scritture in P.D. che figurano a pag. 312.*

## Termini per la trasmissione telematica delle dichiarazioni

U.D. 1 pagg. 300-301

*Si segnalano qui i nuovi termini per la **trasmissione telematica delle dichiarazioni**, che vanno a rettificare quelli indicati nel paragrafo 5.*

Il decreto legge "milleproroghe" (D.L. n° 207/2008, convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n° 14), pur lasciando inalterate le scadenze dei pagamenti, ha modificato i termini di trasmissione telematica delle dichiarazioni annuali dei redditi, dell'IRAP, ecc. I nuovi termini sono i seguenti:

Dichiarazioni	Termini per l'invio telematico
Unico Persone fisiche	30 settembre
Unico Società di persone	30 settembre
Unico Società di capitali	30 settembre, se l'esercizio coincide con l'anno solare 9° mese dalla chiusura dell'esercizio, se questo non coincide con l'anno solare
Dichiarazione IRAP	30 settembre