

WEBINAR

Revisione legale: novità normative e nuove competenze per il professionista

18 febbraio 2025

Nuovi doveri e responsabilità del revisore sull'allerta precoce della crisi: le novità del decreto correttivo ter e le implicazioni sulle procedure di revisione

ERMANDO BOZZA, Dottore commercialista e Revisore legale.
Docente di Contabilità informatizzata e Digital auditing
Università di Chieti-Pescara. Componente del Comitato
didattico per la formazione continua dei revisori legali del MEF



SCUOLE DI ALTA
FORMAZIONE
CNDCEC

Questo materiale può essere usato esclusivamente per finalità di carattere personale. La proprietà intellettuale del presente materiale, che ha finalità esclusivamente didattiche, tutti i diritti economici, di utilizzo e commercializzazione, anche mediante la pubblicazione sul web e l'eventuale stampa, sono riservati in esclusiva alla Scuola di Alta Formazione.

E' fatto espressamente divieto di utilizzare il materiale (rivendendolo, riproducendolo, citandolo, diffondendolo, mettendolo a disposizione del pubblico e di terzi in genere) senza la preventiva autorizzazione di SAF, a pena di risarcimento di tutti i danni subiti e subendi da quest'ultima in conseguenza della violazione commessa.

L'elaborazione dei contenuti è curata con scrupolosa attenzione, tuttavia gli autori e la SAF non si assumono alcuna responsabilità per danni diretti e indiretti derivanti da un uso improprio dei materiali

LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

25-octies ANTE DLGS 136/2024

1. L'organo di controllo societario segnala, per iscritto, all'organo amministrativo la sussistenza dei presupposti per la presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17. La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.

2. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile.

25-octies CORRETTIVO (GURI 27/09/2024) IN VIGORE DAL 28/09/2024

1. 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.** La segnalazione è motivata, è trasmessa con mezzi che assicurano la prova dell'avvenuta ricezione e contiene la fissazione di un congruo termine, non superiore a trenta giorni, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle iniziative intraprese. In pendenza delle trattative, rimane fermo il dovere di vigilanza di cui all'articolo 2403 del codice civile.

2. La tempestiva segnalazione all'organo amministrativo ai sensi del comma 1 e la vigilanza sull'andamento delle trattative sono valutate ai fini dell'attenuazione o esclusione della responsabilità prevista dall'articolo 2407 del codice civile **o dell'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. La segnalazione è in ogni caso considerata tempestiva se interviene nel termine di sessanta giorni dalla conoscenza delle condizioni di all' articolo 2, comma 1, lettera a), da parte dell'organo di controllo o di revisione.**

LA NUOVA
NORMA
CCII

LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

LE NOVITA' DEL DECRETO CORRETTIVO-TER (DLGS 136/20204) AI FINI DELLA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

1. PRESUPPOSTI PER LA SEGNALAZIONE
2. TERMINE EX LEGE PER LA TEMPESTIVITA' DELLA SEGNALAZIONE
3. ESTENSIONE DEL DOVERE ANCHE IN CAPO AL SOGGETTO INCARICATO DELLA REVISIONE

DECRETO CORRETTIVO-TER CCII

Sindaci e revisori “*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, (accesso alla composizione negoziata). Tali presupposti sono “solo” lo stato di crisi o di insolvenza poiché, come si legge nella relazione di accompagnamento “*oggetto di segnalazione è la sussistenza di uno stato di crisi o di insolvenza e non l’esistenza di meri segnali di difficoltà (o di pre-crisi), al fine di evitare segnalazioni non utili, effettuate dall’organo di controllo per esclusivi fini di autotutela*”.

Quando occorre segnalare?

Quali sono le rispettive funzioni?

Quando si ha conoscenza dei presupposti?

LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

1. I PRESUPPOSTI

Obiettivo della segnalazione è, ora, la sussistenza di uno stato di crisi o di insolvenza e **non anche l'esistenza di meri segnali di difficoltà (o di pre-crisi), al fine di evitare segnalazioni non utili**, effettuate dagli organi di controllo e dal soggetto incaricato della revisione legale per esclusivi fini di autotutela.

Non oggetto di segnalazione

Oggetto di segnalazione

PROBABILITA' DI CRISI

Squilibri che non determinano la mancata copertura delle obbligazioni nei successivi 12 mesi con i corrispondenti flussi di cassa

CRISI
(probabilità di insolvenza)

Squilibri che determinano il rischio di mancata copertura delle obbligazioni nei successivi 12 mesi con i corrispondenti flussi di cassa

INSOLVENZA

Stato del debitore che si manifesta con inadempimenti e altri fatti esteriori che dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni

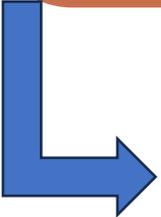
Quando occorre segnalare?

1. I PRESUPPOSTI

La segnalazione va operata:

NON più a fronte dell'esistenza "*di condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che rendono probabile la crisi (precrisi) o l'insolvenza della società (crisi)*", ma "**dei presupposti di crisi o di insolvenza della società**"...

MA ...



La fase di precrisi non è stata eliminata come presupposto per l'accesso alla composizione negoziata della crisi da parte degli amministratori. L'organo di controllo anche se non obbligato alla segnalazione formale, ciò deve intensificare le attività di vigilanza, monitorando attentamente e con maggior frequenza l'evoluzione della gestione.

LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

1. I PRESUPPOSTI

ART. 2, co.1, Dlgs 14/2019

- a) **crisi**: lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi dodici mesi;
- b) **insolvenza**: lo stato del debitore che si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrino che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni.

PRESUPPOSTI PER L'ACCESSO ALLA COMPOSIZIONE NEGOZIATA

ART. 12, co.1, Dlgs 14/2019

L'imprenditore commerciale e agricolo può chiedere la nomina di un esperto al segretario generale della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura nel cui ambito territoriale si trova la sede legale dell'impresa, quando si trova in **condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa**. La nomina avviene con le modalità di cui all'articolo 13, commi 6, 7 e 8.

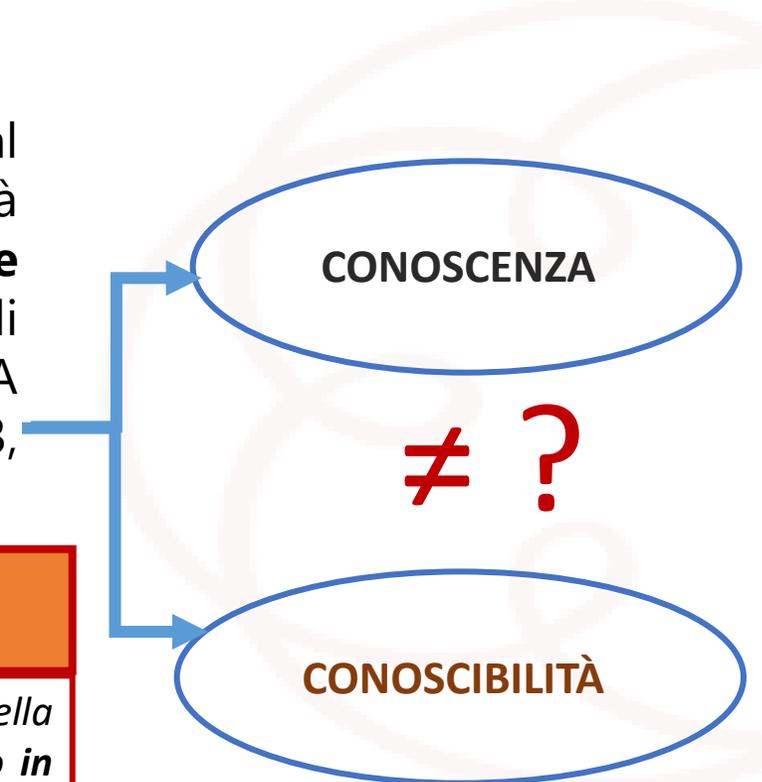
2. LA TEMPESTIVITÀ DELLA SEGNALAZIONE

NCCS CNDCEC 11.3

La segnalazione dei presupposti di crisi è effettuata entro 60 giorni dal momento in cui il collegio sindacale, nel corso della propria attività periodica di vigilanza, è venuto a **conoscenza di un evidente e documentato stato di crisi**, inteso come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi 12 mesi. A tali fini, il collegio sindacale ha cura di rilevare i segnali di cui all'art. 3, comma 4, d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE –UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO
RELAZIONE N. 10 DEL 30 GENNAIO 2025

*Seguendo la sollecitazione del Consiglio di Stato, è stato chiarito che la tempestività della segnalazione che rileva ai fini della attenuazione della responsabilità è **disciplinata solo in relazione allo stato di crisi** in considerazione che a fronte dell'insolvenza non può essere tempestiva per definizione e quindi non può evitare le responsabilità*



2. LA TEMPESTIVITÀ DELLA SEGNALAZIONE

CONOSCENZA

Si riferisce **alla consapevolezza effettiva** di un fatto o di una condizione acquisita dall'organo di controllo nel corso delle proprie attività di vigilanza. Essa implica che l'organo di controllo, attraverso l'esercizio delle proprie funzioni, abbia effettivamente ottenuto informazioni concrete e precise riguardanti lo stato di crisi o insolvenza.

CONOSCIBILITA'

Si riferisce alla **possibilità di venire a conoscenza di un fatto o di una condizione**. È un concetto più ampio che comprende tutte le informazioni che un organo di controllo diligente avrebbe potuto ottenere se avesse esercitato correttamente i propri compiti di vigilanza.

2. LA TEMPESTIVITÀ DELLA SEGNALAZIONE

CONOSCENZA

CONOSCIBILITA'

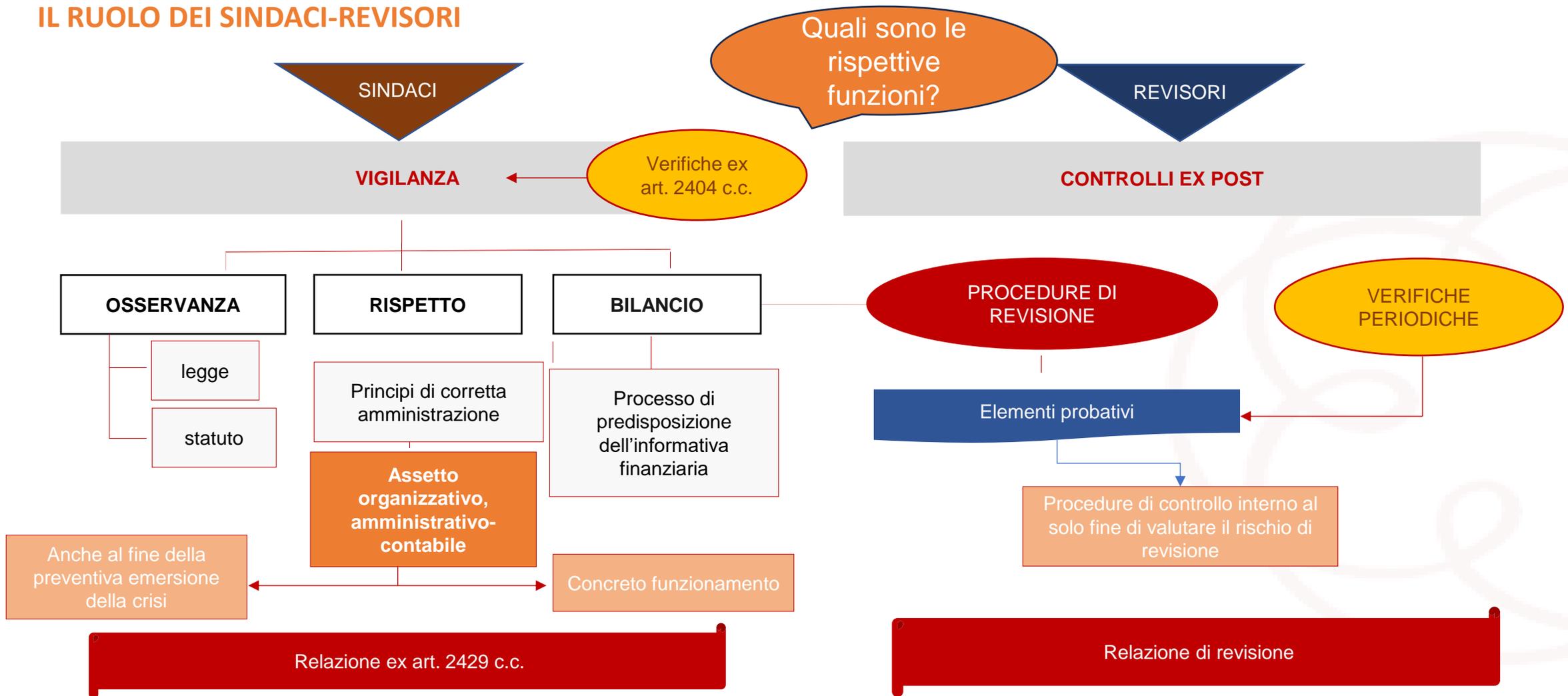
CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE –UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO
RELAZIONE N. 10 DEL 30 GENNAIO 2025

Il termine “**conoscenza**”, così come utilizzato dal legislatore, pone, quindi, la questione se la conoscenza debba essere sempre correlata all’esercizio “**diligente**” delle funzioni dell’organo di controllo e all’acquisizione attiva delle informazioni disponibili .

In altre parole, la data di effettiva della crisi è un parametro che rileva ai fini della tempestività solo se gli organi di controllo non hanno tenuto un comportamento negligente e quindi non hanno preso cognizione effettiva della situazione di difficoltà per loro colpa (ad esempio, perché hanno omesso o ritardato il compimento delle necessarie verifiche o l’acquisizione della documentazione utile oppure non si sono attivati a fronte dell’assenza di adeguati assetti organizzativi, amministrativi e contabili al fine della preventiva emersione della crisi e della perdita di continuità aziendale)

LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

IL RUOLO DEI SINDACI-REVISORI



I SINDACI HANNO A DISPOSIZIONE POTERI PROATTIVI, REATTIVI E A VOLTE VICARI... Nella crisi di imprese l'organo di controllo «chiude il cerchio»
Rel. 87 del 15 settembre 2021 Corte di Cassazione, Ufficio del Massimario e del Ruolo

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE

- Una prima considerazione da fare, ai fini della valutazione della reale portata “di sistema” della norma novellata, è che il mero revisore (si pensi al caso di una S.r.l. che non abbia nominato l'organo di controllo) anche qualora adempia alla segnalazione, **nulla potrebbe fare di fronte all'inerzia degli amministratori, non avendo alcuno dei poteri reattivi tipici dell'organo di controllo**. Parafrasando quanto affermato dalla Suprema Corte di cassazione, Ufficio del Massimario e del Ruolo, nella Relazione n. 87/2022, contrariamente all'organo di controllo, il revisore **non è in grado di “*chiudere il cerchio*”**.
- Il revisore agisce tipicamente ex post

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE

Quali sono le
rispettive
funzioni?

Per il revisore nascono **nuovi obblighi e correlate nuove responsabilità** che dovranno trovare, auspicabilmente, declinazioni pratiche in documenti autorevoli di prassi per evitare pericolose incertezze interpretative. In particolare, l'ambito di indagine particolarmente delicato è quello relativo alla perimetrazione normativa contenuta nel corpo dell'art. 25-*octies* laddove si prevede che organo di controllo e revisore effettuino la segnalazione “***nell'esercizio delle rispettive funzioni***”.

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE

- Il revisore effettua le proprie procedure *ex post* rispetto agli accadimenti gestionali e con la specifica finalità di esprimere un giudizio sul bilancio nel suo complesso.
- L'attività di revisione legale dei conti consiste in una serie di **verifiche tese ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati su cui basare il giudizio sul bilancio nel suo complesso**. Tali attività devono essere svolte in conformità a specifici standard di riferimento, quali il DLgs. 39/2010 (e i principi di revisione (ISA Italia) e (SA Italia), richiamati dall'art. 11 del DLgs. 39 ed emanati dal Ministero dell'Economia e delle Finanze.

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE

Quali sono le rispettive funzioni?

**SEGNALAZIONE ex art. 25 *octies*
anche al REVISORE**

Nell'esercizio delle sue funzioni

Art. 14 Dlgs 39/2010

esprimere con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale

verificare nel corso dell'esercizio della regolare tenuta della contabilità sociale e della corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE

STEP TEMPORALI

**REDAZIONE DELLA
RELAZIONE DI REVISIONE**
(ISA ITALIA 570)

IN CORSO D'ESERCIZIO
*(verifiche periodiche-
procedure di revisione sul
bilancio)*

**SCAMBIO DI
INFORMAZIONI CON
L'ORGANO DI CONTROLLO**
(Art. 2409-septies c.c.)

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALEAZIONE AL REVISORE

Cosa dovrà attenzionare?

(ISA ITALIA) 570 § 11 :

“Per tutta la durata della revisione, il revisore deve prestare attenzione agli elementi probativi relativi a eventi o circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla capacità dell'impresa di continuare ad operare come un'entità in funzionamento”.

Si potrebbe, dunque, ipotizzare che se il revisore, nell'ambito dello svolgimento delle verifiche periodiche, di cui al citato art. 14 del Dlgs 39/2010 e del principio di revisione (SA ITALIA) 250B, o di altre procedure di revisione (svolte anche in fase di pianificazione), dovesse rilevare circostanze che possano far sorgere dubbi significativi sulla continuità aziendale (si pensi, ad esempio, a debiti scaduti per importi rilevanti per imposte, tributi e contributi o ad altri eventi sfavorevoli), questi sia tenuto a chiedere alla direzione aziendale la propria valutazione al riguardo, supportata da adeguati flussi informativi (es. piani previsionali, ecc.) e, all'esito, consideri di inviare la segnalazione motivata.

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE

La possibilità concreta per il revisore di acquisizione degli elementi probativi dipende però dalla produzione di adeguati flussi informativi da parte della direzione aziendale.

In assenza di tali informazioni, se l'impatto potenziale è valutato dal revisore come pervasivo, questi non potrà giungere ad alcuna conclusione e dovrà dichiararsi impossibilitato ad esprimere un giudizio.

L'organo di controllo, invece, in queste circostanze, anche su informativa del revisore, deve attivare i poteri previsti dall'ordinamento.

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE AL REVISORE



Nel corso delle verifiche periodiche



LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

ESEMPIO DI CARTA DI LAVORO

SOCIETA': _____			
VERIFICA AL: _____			
TEST DEBITI VERSO DIPENDENTI		check	NOTE
Debiti verso dipendenti al ...		#	Check contabilità
<i>di cui: scaduti da almeno 30 gg</i>	60	#	Check contabilità e pagamenti
Ammontare complessivo mensile delle retribuzioni	100	Δ	Check correttezza calcolo
Incidenza scaduti da almeno 30 gg	60%		
SUPERAMENTO SOGLIA	SI		
TEST DEBITI VERSO FORNITORI		check	NOTE
Debiti verso fornitori al ...	100	#	Check contabilità
<i>di cui: scaduti da almeno 90 gg</i>	60	√	Check campionario correttezza fasce di scaduto
<i>di cui: non scaduti da almeno 90 gg</i>			
Incidenza scaduti da almeno 90 gg	60%		
SUPERAMENTO SOGLIA	SI		
TEST DEBITI VERSO BANCHE		check	NOTE
Esposizioni scadute da più di 60 gg	100	◊	Check centrale rischi e quadro banche
Sconfini affidamenti da almeno 60 gg	60	◊	check centrale rischi e quadro banche
Totale esposizioni	3.500	# ◊	Check contabilità e centrale rischi e quadro banche
Incidenza scaduti da almeno 60 gg	5%		
SUPERAMENTO SOGLIA	NO		
TEST DEBITI VERSO CREDITORI QUALIFICATI		check	NOTE
DEBITI IVA SCADUTI E NON VERSATI DA COMUNICAZIONE DEI DATI DELLE LIQUIDAZIONI PERIODICHE DI IMPORTO SUPERIORE A € 5.000 E COMUNQUE NON INFERIORI AL 10% DEL V.A. DI CUI ALLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO DI IMPOSTA PRECEDENTE E IN OGNI CASO SE DI IMPORTO SUPERIORE A € 20.000	9.000	~	Check omessi versamenti di importo superiore a € 5.000
VOLUME DI AFFARI PRECEDENTE DICHIARAZIONE	100.000	f	Check dichiarazione IVA
INCIDENZA PERCENTUALE	9%		
SUPERAMENTO SOGLIA IVA	NO		
Debiti Inail scaduti da oltre 90 gg	5.001	# \ \$	Check contabilità ed estratto portale INAIL, modello di autoliquidazione
SUPERAMENTO SOGLIA INAIL	SI		
Debiti INPS scaduti da oltre 90 gg - imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati	20.000	# ! ~ ‡	Check contabilità, estratto cassetto previdenziale, DURC e Modelli Uniemens
Contributi dovuti nell'anno precedente	100.000	# ! ‡	Check contabilità, estratto cassetto previdenziale e Modelli Uniemens
30% dei contributi dovuti nell'anno precedente	30.000		
SUPERAMENTO SOGLIA INPS CON LAVORATORI SUBORDINATI E PARASUBORDINATI	NO		
Debiti INPS scaduti da oltre 90 gg - imprese senza lavoratori subordinati o parasubordinati	5001	# ! ‡	Check contabilità, estratto cassetto previdenziale, Modelli Uniemens
SUPERAMENTO SOGLIA INPS SENZA LAVORATORI SUBORDINATI E PARASUBORDINATI	SI		
Debiti scaduti da oltre 90 gg Agenzia della Riscossione	510.000	# #	Check contabilità; analisi estratto carichi pendenti AdER
SUPERAMENTO SOGLIA AGENZIA DELLA RISCOSSIONE (Società di capitali)	SI		



LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO E SEGNALAZIONE ART. 25 OCTIES CCII

TIPOLOGIA DI GIUDIZIO	SEGNALAZIONE
Richiamo di informativa per significative incertezze (esempio 1(I) ISA Italia 570) > giudizio senza rilievi	NO
Impossibilità di esprimere un giudizio a causa dell'esistenza di molteplici incertezze significative (esempio 2(I) ISA Italia 570) > Impossibilità di esprimere un giudizio (c.d. “no opinion”)	SI
L'utilizzo del presupposto della continuità aziendale è appropriato ma esiste un'incertezza significativa non adeguatamente descritta (esempio 3(I) ISA Italia 570): carenza significativa ma non pervasiva > giudizio con rilievi o giudizio negativo	NO
Giudizio negativo quando il revisore ha concluso che l'utilizzo del presupposto della continuità è inappropriato (esempio 5(I) ISA Italia 570) > giudizio negativo	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 (esempio 6(I) ISA Italia 570) e/o in presenza di altre limitazioni alle procedure di revisione > Impossibilità di esprimere un giudizio (c.d. “no opinion”).	SI

LA SEGNALAZIONE EX ART. 25-OCTIES CCII

3. L'ESTENSIONE DELL'OBBLIGO DI SEGNALAZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO

STEP TEMPORALI

VERIFICHE PERIODICHE
(art. 2404 c.c.)

SEGNALAZIONE CREDITORI
PUBBLICI QUALIFICATI
(ART. 25-novies CCII)
e BANCHE E INTERMEDIARI
FINANZIARI (ART. 25-decies CCII)

PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI
DEGLI ORGANI
SOCIETARI/INFORMATIVA
AMMINISTRATORI
DELEGATI/FLUSSI INFORMATIVI
DALLA DIREZIONE AZIENDALE
(artt. 2381 e 2405 c.c.)

SCAMBIO DI INFORMAZIONI
CON IL REVISORE
(Art. 2409-septies c.c.)

SCAMBIO DI INFORMAZIONI
CON ODV

DECRETO CORRETTIVO DEL CCII

Nei casi in cui è presente l'organo di controllo, sicuramente è auspicabile che questi e il revisore scambino tempestivamente informazioni circa i presupposti per la segnalazione e, se concordi, procedano all'unisono.