

Edizione di lunedì 25 marzo 2019

ENTI NON COMMERCIALI

Enti del terzo settore e obblighi di trasparenza

di **Guido Martinelli, Marco D'Isanto**

IVA

Servizi fieristici e affini: Iva ed esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

AGEVOLAZIONI

Credito Formazione 4.0 su spese sostenute ante deposito del contratto

di **Debora Reverberi**

PROFESSIONISTI

Antiriciclaggio: consultazione pubblica per il decreto di attuazione della V° Direttiva

di **Lucia Recchioni**

CONTROLLO

L'approccio al rischio e la valutazione del rischio di revisione – I° parte

di **Francesco Rizzi**

ENTI NON COMMERCIALI

Enti del terzo settore e obblighi di trasparenza

di Guido Martinelli, Marco D'Isanto

Negli ultimi tre anni il Legislatore sembra si sia **concentrato** in maniera ossessiva sugli **obblighi di trasparenza** a carico degli **enti del terzo settore**.

Da un **deficit oggettivo di trasparenza** si è passati infatti ad una legislazione che rischia oggi di strozzare gli enti sotto i colpi di **obblighi e adempimenti** a dir poco insostenibili per gli enti del terzo settore.

In ordine di tempo l'ultima norma che interviene sul tema è la **L. 3/2019**, nota come “spazza corrotti”, che **estende gli obblighi in materia di trasparenza** previsti per i **partiti politici** a **tutti gli enti del terzo settore** i cui **organi direttivi** siano composti in tutto o in parte da **persone che abbiano ricoperto nei dieci anni precedenti incarichi politici o amministrativi**.

La legge modifica l'[articolo 5, comma 4, D.L. 149/2013](#), convertito, con modificazioni, dalla **L. 13/2014**, sostituendolo con il seguente comma: “*Ai sensi e per gli effetti del presente articolo, sono equiparate ai partiti e movimenti politici **le fondazioni, le associazioni e i comitati** la composizione dei cui organi direttivi sia determinata in tutto o in parte da deliberazioni di partiti o movimenti politici ovvero **i cui organi direttivi siano composti in tutto o in parte da membri di organi di partiti o movimenti politici ovvero persone che siano o siano state, nei dieci anni precedenti, membri del Parlamento nazionale o europeo o di assemblee elettive regionali o locali ovvero che ricoprano o abbiano ricoperto, nei dieci anni precedenti, incarichi di governo al livello nazionale, regionale o locale ovvero incarichi istituzionali per esservi state elette o nominate in virtù della loro appartenenza a partiti o movimenti politici, nonché le fondazioni e le associazioni che erogano somme a titolo di liberalità o contribuiscano in misura pari o superiore a euro 5.000 l'anno al finanziamento di iniziative o servizi a titolo gratuito in favore di partiti, movimenti politici o loro articolazioni interne, di membri di organi di partiti o movimenti politici o di persone che ricoprono incarichi istituzionali***”.

La norma sembra imporre agli enti i cui **presidenti o componenti del consiglio direttivo** abbiano ricoperto **ruoli pubblici nei dieci anni precedenti** di **pubblicare**, nei siti internet, il **rendiconto di esercizio** corredato della **relazione sulla gestione** e della **nota integrativa**, la **relazione del revisore o della società di revisione**, ove prevista, nonché il **verbale di approvazione del rendiconto di esercizio**.

Tali documenti dovrebbero poi essere **trasmessi ai Presidenti delle Camere**, i quali dovrebbero darne evidenza nel sito internet ufficiale del Parlamento italiano.

Nel frattempo la **riforma del terzo settore** ha imposto a tutti gli **enti del terzo settore** importanti e stringenti **disposizioni in materia di trasparenza**.

Gli **enti del terzo settore** con prevalente **attività commerciale** saranno obbligati a depositare presso la **Camera di Commercio** il **bilancio** redatto secondo quanto disposto dalle norme del codice civile ([dagli articoli 2423 e seguenti](#), dall'[articolo 2435-bis](#) o dall'[articolo 2435-ter cod. civ.](#)).

Per gli **enti** che **non sono iscritti nel Registro delle Imprese** è stato inserito l'obbligo del **deposito del bilancio nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore** entro il **30 giugno di ciascun anno** ([articolo 48, comma 3, D.Lgs. 117/2017](#)).

Gli **ETS** con **ricavi/rendite/proventi/entrate superiori a 1.000.000 euro annui** dovranno **depositare nel Registro Unico del Terzo Settore** e **pubblicare sul proprio sito il bilancio sociale**, secondo gli schemi elaborati dal Ministero.

Gli **ETS** con **ricavi/rendite/proventi/entrate superiori a 100.000 euro annui** dovranno **pubblicare sul proprio sito o su quello della rete associativa** a cui aderiscano, gli **emolumenti/compensi/ corrispettivi attribuiti a organi di amministrazione e controllo, dirigenti e associati**.

A questi obblighi si aggiungono quelli previsti dal **decreto concorrenza**.

L'[articolo 1, commi 125–129, L. 124/2017](#) (Legge annuale per il mercato e la concorrenza) ha stabilito, per i soggetti che intrattengono **rapporti economici con le pubbliche amministrazioni o altri soggetti pubblici**, tra cui le associazioni e le fondazioni, nonché tutti i soggetti che hanno assunto la qualifica di **Onlus** (ai sensi del **D.Lgs. 460/1997**) l'**obbligo di pubblicare**, nei propri **siti o portali digitali** (per le imprese nelle proprie note integrative), le informazioni relative a “**sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque a vantaggi economici di qualunque genere**”, superiori a 10.000 Euro, ricevuti da pubbliche amministrazioni.

Ora siamo di fronte ad un vero e proprio corto circuito: **ogni legislazione speciale introduce obblighi e adempimenti a carico degli enti associativi senza alcun coordinamento con la riforma del terzo settore che ha già normato in modo puntuale il tema della trasparenza degli enti del terzo settore**.

Le norme introdotte con la **L. 3/2019** destano particolare preoccupazione sia per la **qualità degli obblighi**, che si presentano particolarmente gravosi, sia per le **incertezze interpretative** che portano con sé.

Questo groviglio legislativo rischia di provocare una paralisi delle attività degli Enti e soprattutto di scoraggiare chi intende perseguire finalità di solidarietà sociale in un clima che assomiglia sempre di più alla caccia alle streghe.

OneDay Master

**ASPETTI FISCALI E DI GESTIONE DELLE RISORSE UMANE
NEGLI ENTI NON PROFIT**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Servizi fieristici e affini: Iva ed esterometro

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Nell'ambito dello sviluppo dei mercati esteri capita di partecipare ad **eventi, fiere, manifestazioni organizzate fuori dai confini nazionali**.

Ai fini **Iva** è fondamentale distinguere la **tipologia di servizi** addebitati dalla società che organizza l'evento, in modo da non incorrere in errori.

In linea generale, i costi sostenuti da una società italiana per partecipare ad una **manifestazione fieristica** rientrano nel novero dei **servizi generici**, disciplinati dall'[articolo 7-ter D.P.R. 633/1972](#); trattiamo, per intenderci, del **costo sostenuto per l'affitto e l'allestimento dello stand fieristico**.

Pertanto, il committente nazionale che riceve una fattura per la partecipazione ad una **fiera in altro Stato comunitario**, fatturata da società Ue (ad esempio fiera in Germania, ente fiera DE), dovrà assolvere l'imposta in Italia **tramite applicazione del reverse charge**, a norma dell'**articolo 46 D.L. 331/1993** mentre, nel caso in cui lo stesso evento venga fatturato da un **prestatore extra-Ue** (ente fiera svizzero) l'imposta dovrà essere assolta **tramite autofatturazione**, a norma dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

Ai fini dell'esterometro il committente nazionale dovrà compilare, fra gli altri, i seguenti dati:

- **"Tipo Documento" TD11** in caso di prestatore Ue, **TD01** in caso di ente fiera extra-Ue,
- **"Natura operazione" N6** in entrambi i casi, trattando di integrazione (ipotesi Ue) o autofattura (ipotesi extra-Ue),
- **"Aliquota" e "Imposta"** esponendo l'**aliquota Iva** e l'**ammontare dell'imposta applicata**,
- **"Data Registrazione"**, ossia la data in cui il documento è stato registrato dal cessionario/committente, vale a dire la data di integrazione (ipotesi Ue) o di registrazione dell'autofattura (ipotesi extra-Ue).

È appena il caso di precisare che, in entrambe le fattispecie, l'operazione andrà riepilogata **solo con riferimento al lato acquisti**, trasmettendo esclusivamente il blocco **DTR – Dati relativi alle fatture ricevute**.

Tutt'altra casistica è invece quella dei **biglietti per l'accesso all'evento fieristico**.

A norma dell'[articolo 7-quinquies D.P.R. 633/1972](#) *"le prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese"*

fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso, rese a committenti soggetti passivi si considerano effettuate nel territorio dello Stato quando ivi si svolgono le manifestazioni stesse”.

In altri termini, il soggetto passivo nazionale, che acquista un biglietto di ingresso ad una delle manifestazioni sopra elencate, deve scontare **l'imposta nello Stato in cui si svolge l'evento**, registrando la fattura di acquisto come **fuori campo Iva articolo 7-quinquies**.

L'[articolo 32 Regolamento UE 282/2011](#) comprende tra i servizi relativi all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini di cui all'[articolo 53 Direttiva 2006/112/CE](#), le **prestazioni di servizi** le cui caratteristiche essenziali consistono nel **concedere un diritto d'accesso** ad una manifestazione **in cambio di un biglietto o di un corrispettivo**, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica.

Inoltre, la disciplina si applica anche ai **servizi accessori all'accesso** individuati dall'[articolo 33 Regolamento UE 282/2011](#) ossia i servizi in relazione diretta con l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, **forniti separatamente alla persona** che assiste a una manifestazione, dietro un corrispettivo. Tali servizi accessori comprendono, in particolare, l'**utilizzo di spogliatoi o impianti sanitari** ma **non comprendono** i semplici servizi degli **intermediari relativi alla vendita** di biglietti.

La disposizione è di ampia portata, ricomprendendo **anche la partecipazione a corsi di formazione**; una recente **sentenza della Corte di Giustizia Ue (C 647/17 del 13.03.2019)** ha infatti confermato, con riferimento ad un corso di contabilità e gestione aziendale svolto in altro Stato membro, che, in base all'**articolo 53 Direttiva Iva**, tali operazioni rientrano tra i **servizi relativi all'accesso a manifestazioni** e **scontano l'imposta nel luogo della prestazione**.

Le attività di formazione in questione ricadono nei servizi previsti all'**articolo 53 Direttiva Iva** e, dal combinato disposto con l'**articolo 32 del regolamento di esecuzione**, risulta che il **luogo di imposizione** delle prestazioni di servizi relative all'accesso a manifestazioni educative (come, ad esempio, i seminari) **è il luogo in cui esse vengono effettivamente svolte**.

Tornando agli **adempimenti Iva**, l'acquisto dei biglietti va registrato sul **registro Iva acquisti** come **fuori campo Iva articolo 7-quinquies D.P.R. 633/1972**; in alternativa, trattandosi di un acquisto fuori campo Iva, il committente può scegliere di registrare la fattura di acquisto **solo in contabilità generale**.

La scelta operata dal contribuente determina la **conseguente compilazione dell'esterometro**: nel primo caso (**fattura registrata sul registro Iva acquisti**) l'**operazione deve essere riepilogata nell'esterometro** con natura operazione “N2” mentre, **nella seconda ipotesi**, l'operazione **non va inserita** nella comunicazione delle operazioni transfrontaliere. Attenzione, infine, qualora la fattura sia stata **emessa da un soggetto comunitario**: il contribuente dovrà compilare l'esterometro con il tipo documento “TD11”.

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ NELL'E-COMMERCE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

Credito Formazione 4.0 su spese sostenute ante deposito del contratto

di **Debora Reverberi**

La quantificazione del credito d'imposta Formazione 4.0 prescinde dalla data di deposito del contratto presso l'Ispettorato territoriale del lavoro competente, purché quest'ultimo avvenga **entro la fine del periodo d'imposta** di sostenimento delle spese.

È quanto recentemente chiarito dall'Agenzia delle entrate nella **risposta all'interpello n. 79 del 20.03.2019**.

La società istante ha dichiarato di aver svolto attività formativa 4.0 nel periodo d'imposta 2018 e di nutrire **dubbi circa la corretta modalità di quantificazione del credito d'imposta Formazione 4.0, in relazione ad attività formativa svolta anteriormente al momento di deposito del contratto collettivo** aziendale o territoriale.

In tal caso il contribuente riteneva di poter considerare l'intero costo lordo aziendale dei dipendenti coinvolti nella formazione svolta, in riferimento alle ore o alle giornate formative, sin dall'inizio di sostenimento delle spese, **senza dover procedere ad un ragguaglio delle spese ammissibili alla minore durata calcolata dal momento del deposito del contratto**.

L'istanza di interpello riguarda dunque l'esistenza di una correlazione tra **il termine di deposito dei contratti collettivi**, che costituisce un'imprescindibile condizione di ammissibilità al beneficio, **e il periodo di sostenimento delle spese agevolabili**.

Sul tema l'[articolo 3, comma 3, D.M. 04.05.2018](#) prevede **due specifiche condizioni di ammissibilità al beneficio**:

- **l'impegno formale dell'impresa ad investire nella formazione 4.0 dei propri dipendenti**, da esplicitarsi all'interno del contratto collettivo aziendale o territoriale tramite deposito in via telematica presso l'Ispettorato del Lavoro competente;
- **l'autocertificazione dei risultati prodotti dall'investimento in formazione 4.0** tramite rilascio ai dipendenti discenti di una dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa sull'effettiva partecipazione, apprendimento e consolidamento delle competenze 4.0 negli ambiti aziendali previsti.

Il successivo chiarimento del Mise contenuto nella [circolare n. 412088 del 03.12.2018](#) ha sciolto i dubbi applicativi relativi a termini e modalità di deposito, confermando la **possibilità**

di assolvere tale requisito formale successivamente allo svolgimento delle attività formative purché entro il 31.12.2018, nella modalità telematica messa a disposizione sul sito internet istituzionale del Ministero del lavoro e delle politiche sociali all'indirizzo <http://www.lavoro.gov.it/> e reso disponibile all'Ispettorato nazionale del lavoro territorialmente competente.

Nella risposta all'interpello l'Agenzia delle entrate ha pertanto confermato tale impostazione: **il deposito del contratto presso l'Ispettorato del lavoro competente non incide sull'individuazione del *dies a quo* per la determinazione delle spese ammissibili**, restando impregiudicata la possibilità di agevolare l'attività formativa svolta antecedentemente all'adempimento formale e **non rendendosi necessario un ragguglio ad anno del credito d'imposta**.

Viene inoltre confermato il termine improrogabile per l'ammissibilità al beneficio: **il deposito dei contratti deve avvenire entro la fine del periodo d'imposta di riferimento delle spese ammissibili**.

È pertanto confermata **l'impossibilità di accedere al beneficio per tutte quelle imprese che**, pur avendo sostenuto nel periodo 2018 costi ammissibili al credito d'imposta Formazione 4.0, **non abbiano adempiuto al deposito** in modalità telematica del contratto collettivo aziendale o territoriale presso l'Ispettorato del lavoro competente **entro il 31.12.2018**.

Si rammenta che **il credito d'imposta Formazione 4.0**, introdotto originariamente in via sperimentale per il solo anno 2018, configurabile come un regime di aiuti alla formazione e inquadrabile tra le agevolazioni del "Piano Nazionale Impresa 4.0", **è stato prorogato con modificazioni dalla Legge 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019) per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018**.

La proroga contenuta nella Legge di Bilancio 2019 **introduce una rimodulazione del beneficio inversamente proporzionale alla dimensione d'impresa**, con effetto premiale sulle piccole e medie imprese:

Dimensione impresa	Misura del credito	Limite massimo di spesa annuo
Micro e piccola impresa	50%	euro 300.000
Media impresa	40%	euro 300.000
Grande impresa	30%	euro 200.000

La formazione 4.0 effettuata nel periodo d'imposta 2019 sarà dunque meritevole di credito d'imposta con riferimento ai costi ammissibili sostenuti in tutto l'anno **purché il deposito del contratto collettivo aziendale o territoriale avvenga entro il 31.12.2019**.



PROFESSIONISTI

Antiriciclaggio: consultazione pubblica per il decreto di attuazione della V° Direttiva

di Lucia Recchioni

Il **Dipartimento del tesoro** ha diffuso in **pubblica consultazione** una [bozza di decreto legislativo di recepimento della V° Direttiva antiriciclaggio](#) (Direttiva UE 2018/843 del 30.05.2018) che modifica la **IV° Direttiva antiriciclaggio** (Direttiva UE 2015/849), recepita nel nostro ordinamento con il **D.Lgs. 90/2017**.

La bozza, inoltre, propone le **correzioni e integrazioni** alla **normativa vigente antiriciclaggio**, rese possibili dall'**esercizio della facoltà** di cui all'[articolo 31, comma 5, L. 234/2012](#), il quale consente al **Governo** di adottare **disposizioni integrative e correttive** dei decreti legislativi emanati in relazione a deleghe legislative conferite con la legge di delegazione europea per il recepimento delle direttive.

Concentrando l'attenzione sulle **novità** che potrebbero a breve attenderci sicuramente assumono rilevanza le previste modifiche alla **disciplina del registro dei titolari effettivi**: si ricorda, a tal proposito, che le norme in materia di **registro dei titolari effettivi avrebbero dovuto ad oggi essere già pienamente efficaci**, essendo stata prevista l'emanazione di un **apposito decreto** del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, **entro 12 mesi** dalla data di entrata in vigore del **D.Lgs. 90/2017**, avvenuta il **04.07.2017**.

Tuttavia, alla data odierna, **non essendo ancora stato emanato il richiamato decreto**, non vi è **alcun obbligo di trasmettere i dati** che andranno ad alimentare il **registro dei titolari effettivi**.

Giova a tal proposito ricordare che, ai sensi dell'[articolo 21 D.Lgs. 231/2007](#), le **imprese dotate di personalità giuridica** tenute all'**iscrizione nel Registro delle imprese** e le **persone giuridiche private** tenute all'**iscrizione nel Registro delle persone giuridiche private** di cui al **D.P.R. 361/2000** devono **comunicare le informazioni relative ai propri titolari effettivi al Registro delle imprese**, ai fini della **conservazione in apposita sezione**.

L'**omessa comunicazione** delle informazioni sul titolare effettivo è punita con la medesima sanzione di cui all'[articolo 2630 cod. civ.](#) (**sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro**).

L'attuale formulazione della disposizione in esame ([articolo 21, comma 2, D.Lgs. 231/2007](#)) include, tra i **soggetti autorizzati ad accedere alla sezione**, i seguenti:

- a) **Ministero dell'economia e delle finanze, Autorità di vigilanza di settore, Unità di informazione finanziaria per l'Italia, Direzione investigativa antimafia, Guardia di finanza;**
- b) **Direzione nazionale antimafia e antiterrorismo;**
- c) **autorità giudiziaria**, conformemente alle proprie attribuzioni istituzionali;
- d) **autorità preposte al contrasto dell'evasione fiscale;**
- e) **soggetti obbligati, a supporto degli adempimenti** prescritti in occasione dell'**adeguata verifica**, previo accreditamento e **dietro pagamento dei diritti di segreteria di cui all'articolo 18 L. 580/1993;**
- f) **soggetti privati titolari di un interesse giuridico rilevante e differenziato**, nei casi in cui la conoscenza della titolarità effettiva sia **necessaria per curare o difendere**, nel corso di un procedimento giurisdizionale, un **interesse** corrispondente ad una situazione **giuridicamente tutelata**, quando abbiano ragioni, concrete e documentate, per **dubitare che la titolarità effettiva sia diversa da quella legale**. L'**interesse** deve essere **diretto, concreto ed attuale** e, nel caso di **enti rappresentativi di interessi diffusi**, non deve coincidere con l'interesse di singoli appartenenti alla categoria rappresentata.

La **bozza di decreto legislativo** posta in **pubblica consultazione** modifica l'ultimo dei punti **richiamati** ed estende la possibilità di accedere ai dati sul titolare effettivo contenuti nell'apposita sezione del Registro delle imprese "f) **al pubblico, dietro pagamento dei diritti di segreteria di cui all'articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580**. L'accesso ha ad oggetto il **nome, il cognome, il mese e l'anno di nascita, il paese di residenza e la cittadinanza del titolare effettivo e le condizioni, di cui all'articolo 20, commi 2, 3, 4 e 5 in forza delle quali il titolare effettivo è tale**. L'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva è **escluso** qualora le informazioni riguardino **persone incapaci o minori d'età** ovvero qualora l'accesso esponga il titolare effettivo al **rischio di gravi reati contro la persona o il patrimonio**".

Tutti i soggetti, quindi, potranno avere accesso alle informazioni in esame, essendo **prevista l'abrogazione** della disposizione che prevedeva la **necessaria dimostrazione di un interesse giuridico** rilevante e differenziato.

Novità potrebbero riguardare anche i **trust** produttivi di effetti giuridici rilevanti a fini fiscali ai sensi dell'[articolo 73 Tuir](#), anch'essi tenuti all'**iscrizione, in apposita sezione speciale del Registro delle imprese, dei dati sulla titolarità effettiva**.

Innanzitutto la bozza di **decreto legislativo** posta in **pubblica consultazione** estende gli **obblighi**, attualmente circoscritti ai trust, anche agli **"istituti e soggetti giuridici affini stabiliti o residenti sul territorio della Repubblica italiana"**.

Novità potrebbero poi essere introdotte anche con riferimento ai **soggetti autorizzati ad**

accedere ai dati.

L'**attuale formulazione** della norma, infatti, con specifico riferimento ai **trust**, prevede che l'**accesso alle informazioni** relative alla titolarità effettiva dei trust sia consentito:

- a) **alle autorità** (Ministero dell'economia e delle finanze, Autorità di vigilanza di settore, Unità di informazione finanziaria per l'Italia, Direzione investigativa antimafia, Guardia di finanza) e alla **Direzione nazionale antimafia e antiterrorismo**, senza alcuna restrizione;
- b) all'**autorità giudiziaria** nell'esercizio delle attribuzioni istituzionali;
- c) alle **autorità preposte al contrasto dell'evasione fiscale**, secondo modalità di accesso idonee a garantire il perseguimento di tale finalità, stabilite in apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico;
- d) ai **soggetti obbligati, a supporto degli adempimenti prescritti in occasione dell'adeguata verifica**, previo **accreditamento** e dietro **pagamento dei diritti di segreteria** di cui all'[articolo 18 L. 580/1993](#).

Nella **bozza di decreto legislativo** posta in pubblica consultazione viene poi introdotto un **ulteriore punto (lett. d bis)** con il quale si **estende la possibilità di consultazione del registro anche ai soggetti privati**. Si trascrive, di seguito, l'integrale formulazione della citata lettera: *“d-bis) dietro pagamento dei diritti di segreteria di cui all'articolo 18 della legge 29 dicembre 1993, n. 580, ai **soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi diffusi, titolari di un interesse giuridico rilevante e differenziato, nei casi in cui la conoscenza della titolarità effettiva sia necessaria per curare o difendere un interesse corrispondente ad una situazione giuridicamente tutelata, qualora abbiano evidenze concrete e documentate della non corrispondenza tra titolarità effettiva e titolarità legale. L'interesse deve essere diretto, concreto ed attuale e, nel caso di enti rappresentativi di interessi diffusi, non deve coincidere con l'interesse di singoli appartenenti alla categoria rappresentata. L'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva è escluso qualora le informazioni riguardino persone incapaci o minori d'età ovvero qualora l'accesso esponga il titolare effettivo al rischio di gravi reati contro la persona o il patrimonio**”.*

Novità sono poi state introdotte con riferimento a quanto il **previsto decreto del Ministero dell'economia e delle finanze** (che, lo si ricorda, doveva già essere stato emanato) **dovrà disporre**.

In aggiunta a quanto il **D.Lgs 90 /2017** ha riservato alle **previsioni del richiamato decreto (dati da comunicare, modalità con le quali i dati saranno resi accessibili, modalità di consultazione, ecc.)**, la bozza pubblicata per la consultazione prevede che siano disciplinati i seguenti punti:

*“e-bis) **le modalità attraverso cui i soggetti obbligati segnalano al Registro le eventuali incongruenze rilevate tra le informazioni relative alla titolarità effettiva, consultabili nel predetto Registro e le informazioni, relative alla titolarità effettiva, acquisite dai predetti soggetti nello***

svolgimento delle attività finalizzate all'adeguata verifica della clientela ed i conseguenti correttivi;

*e-ter) le **modalità di dialogo con la piattaforma centrale europea** istituita dall'articolo 22, paragrafo 1, della Direttiva (UE) 2017/1132 del Parlamento europeo e del Consiglio, al fine di garantire l'interconnessione tra le sezioni del Registro di cui ai commi 1 e 3 del presente articolo e i registri centrali istituiti presso gli Stati membri per la conservazione delle informazioni e dei dati sulla titolarità effettiva di enti giuridici e trust."*

Si può quindi ritenere che, **con ogni probabilità, sarà introdotto uno specifico obbligo, in capo ai soggetti obbligati (tra i quali, come noto, figurano anche i professionisti) di trasmettere le eventuali incongruenze tra i dati presenti nel registro (che, quindi, dovranno essere evidentemente verificati) e quelli desunti a seguito delle loro attività nell'ambito degli obblighi di adeguata verifica della clientela.**

Invero, tale previsione si lega ad un'altra **modifica** che la bozza di decreto riserva all'[articolo 21, comma 7, D.Lgs. 231/2007](#), con la quale si prevede quanto segue: ***"La consultazione dei registri di cui al presente articolo, di cui i soggetti obbligati sono tenuti a conservare estratto, non esonera i medesimi dal valutare il rischio di riciclaggio e finanziamento del terrorismo cui sono esposti nell'esercizio della loro attività e dall'adoottare misure adeguate al rischio medesimo."***

Desta interesse l'inciso ***"di cui i soggetti obbligati sono tenuti a conservare estratto"***, non presente nell'attuale formulazione della norma, dal quale ne discende un probabile, futuro, obbligo, in capo ai professionisti, di interrogare il registro nell'ambito dell'assolvimento delle attività di **adeguata verifica della clientela**. Si potrebbe ritenere, abbastanza pacificamente, che questo ulteriore adempimento debba essere rispettato **entro i termini attualmente previsti dalla normativa per gli obblighi di identificazione e verifica dell'identità del titolare effettivo, ovvero prima dell'instaurazione del rapporto continuativo o del conferimento dell'incarico per lo svolgimento di una prestazione professionale ovvero prima dell'esecuzione dell'operazione occasionale.**

Tale **ulteriore onere** deve essere inoltre letto unitamente al **previsto obbligo di pagamento dei diritti di segreteria di cui all'[articolo 18 L. 580/1993](#).**

Master di specializzazione

**IL SISTEMA DI GESTIONE DEI RISCHI AZIENDALI,
IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA E IL MODELLO 231**

Scopri le sedi in programmazione >

CONTROLLO

L'approccio al rischio e la valutazione del rischio di revisione – I° parte

di **Francesco Rizzi**

La **revisione contabile del bilancio** è stata caratterizzata negli ultimi decenni dall'avvicendamento di **diversi approcci metodologici**.

Nello specifico, a partire dalla **seconda metà del novecento** si possono individuare almeno **cinque** differenti **approcci** e segnatamente:

- l'approccio orientato al **bilancio** (*balance sheet approach*);
- l'approccio orientato alle **procedure** (*system-based approach*);
- l'approccio orientato al **rischio** (*risk based approach*);
- l'approccio orientato al **rischio d'impresa** (*business risk approach*);
- l'approccio al **rischio** nel **modello Isa** ovvero nel sistema dei **principi di revisione internazionali** (di fatto, una **rivisitazione** del *risk based approach*).

Considerato che ai sensi dell'[articolo 11 D.Lgs. 39/2010](#) la revisione legale **deve** essere svolta in **conformità** ai **principi di revisione internazionali**, quest'ultimo **approccio** metodologico (*risk based approach* nel modello degli **Isa**) è quello a cui il revisore legale **deve** riferirsi.

Secondo tale **approccio** il revisore deve valutare il “**rischio di revisione**” (*audit risk*) e **pianificare** la revisione organizzandola in modo tale da **ridurre** tale rischio a un livello **accettabile**.

Premesso che, secondo **principio di revisione internazionale Isa Italia n. 200**, il “**rischio di revisione**” è definito come “*Il **rischio** che il revisore esprima un **giudizio** di revisione **non appropriato** nel caso in cui il **bilancio** sia **significativamente errato**”*, le problematiche che il revisore deve **risolvere** sono dunque **due**: valutare qual è il livello di **rischio di revisione** connesso allo specifico **incarico** e valutare qual è il livello **accettabile** di tale rischio.

Tanto maggiore sarà ovviamente la **distanza** tra il **rischio di revisione connesso all'incarico** e il **livello accettabile di rischio di revisione**, quanto più **intense** ed **estese** saranno le **procedure di revisione** che il revisore dovrà porre in essere.

Inoltre, secondo il suddetto principio “*Il **rischio di revisione** **dipende** dai **rischi di errori significativi** e dal **rischio di individuazione**”*.

Pertanto, secondo tale approccio metodologico (*risk based approach*) il “**rischio di revisione**”

include in sé:

- il rischio che il **bilancio** contenga degli **errori significativi** (trattasi del “**rischio di errori significativi**”);
- il rischio che tali errori **non** vengano **identificati** dal revisore (trattasi del “**rischio di individuazione**”, definito dal **principio** in parola come “*Il rischio che le **procedure** svolte dal revisore per **ridurre** il rischio di revisione ad un livello accettabilmente basso **non** individuino un **errore** che è presente e che potrebbe essere **significativo**, considerato **singolarmente** o **insieme** ad altri errori*”).

Il **quadro concettuale** è infine completato dal citato **principio di revisione** con la definizione del “**rischio di errori significativi**” come “*il rischio che il **bilancio** sia significativamente errato **prima** di essere sottoposto a **revisione contabile***” e con la specificazione che “*tale rischio è costituito da **due** componenti, di seguito descritte a livello di **asserzioni***”:

i) **Rischio intrinseco** – La **possibilità** che un’**asserzione** relativa ad una classe di operazioni, un **saldo** contabile o un’**informativa** contenga un **errore** che potrebbe essere **significativo, singolarmente o insieme** ad altri, **indipendentemente** da qualunque **controllo** ad essa riferito;

ii) **Rischio di controllo** – Il rischio che un **errore**, che potrebbe riguardare un’**asserzione** relativa ad una classe di operazioni, un **saldo** contabile o un’**informativa** e che potrebbe essere **significativo, singolarmente o insieme** ad altri, **non** sia prevenuto, o individuato e corretto, in modo **tempestivo** dal **controllo interno** dell’impresa.”

Detto ciò, è possibile **concludere** che le componenti del “**rischio di revisione**” (**audit risk – AR**) sono **tre**, e segnatamente:

- il “**rischio intrinseco**” (**inherent risk – IR**);
- il “**rischio di controllo**” (**control risk – CR**);
- il “**rischio di identificazione**” (**detection risk – DR**).

Per approfondire questioni attinenti all’articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

