



# NEWS Euroconference

**Edizione di martedì 15 Aprile 2025**

## CASI OPERATIVI

**Cambio di destinazione dell'immobile e rettifica dell'Iva**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**I nuovi codici Ateco 2025 attivi dal 1° aprile 2025**  
di Laura Mazzola

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Conseguenze fiscali della rinuncia al dividendo**  
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

## IMPOSTE SUL REDDITO

**I termini legislativi non si interscambiano per coerenza di sistema nell'ordinamento tributario**  
di Luciano Sorgato

## CRISI D'IMPRESA

**Beni immobili rinunciati e chiusura della procedura concorsuale: adempimenti del curatore**  
di Paola Barisone

## VIGILANZA E REVISIONE

**Pianificazione della revisione legale: dalla strategia generale al risk-based approach**  
di Costantino Magro, Pierluigi Magro

## IN DIRETTA



**Euroconference In Diretta puntata del 15 aprile 2025**  
di Euroconference Centro Studi Tributari



## CASI OPERATIVI

### **Cambio di destinazione dell'immobile e rettifica dell'Iva**

di Euroconference Centro Studi Tributari



Esperto AI

**L'Intelligenza Artificiale  
al servizio del tuo Studio**

[scopri di più >](#)



L'impresa Alfa (codice ATECO 41.20.00) costruisce immobili abitativi per vendere.

Nel caso specifico sta costruendo un villaggio turistico composto da immobili della categoria A/2 e A/7.

Al momento

- i vari SAL sono contabilizzati come rimanenze di immobili merce,
- l'Iva in acquisto è del 4%
- l'Iva è da considerarsi detraibile
- l'Iva è rimborsabile se ci sono i presupposti per l'aliquota media, il rimborso per beni ammortizzabili non è possibile, essendo gli immobili merce beni non ammortizzabili Alfa ora intende modificare il business plan nel senso che:
  - gli immobili costruiti non saranno subito ceduti ma saranno dati in locazione con Iva al 10% alla società Beta (codice ATECO 55.20.51);
  - Beta gestirà il villaggio turistico svolgendoci l'attività di affittacamere;
  - gli immobili saranno immessi nel mercato per venderli dopo un periodo di 3 o 4 anni dal loro completamento (i nuovi proprietari subentreranno nel contratto di locazione sopra menzionato).

Si chiede come la modifica di scopo/di comportamento influenza la detraibilità dell'Iva in fase di costruzione.

In particolare:



– nel caso in cui gli immobili abitativi vengano contabilizzati come immobili merce e pertanto nelle rimanenze

– nel caso che gli immobili abitativi vengano contabilizzati come immobilizzazioni in costruzione e poi come immobilizzazioni materiali (particolare che forse si renderà necessario per questioni di accesso a contributi)

questa modifica di scopo/di comportamento come influenza la rimborsabilità dell'Iva in fase di costruzione?

Nel caso in cui gli immobili abitativi vengano contabilizzati come immobili merce e pertanto nelle rimanenze e nel caso che gli immobili abitativi vengano contabilizzati come immobilizzazioni in costruzione e poi come immobilizzazioni materiali (particolare che forse si renderà necessario per questioni di accesso a contributi)

il “giro” degli immobili abitativi a immobilizzazioni materiali necessità di una rettifica dell'Iva detratta in fase di costruzione rendendola non detraibile?

Questi immobili abitativi dati in locazione duratura diventano immobili patrimonio in quanto abitativi e come tali poi soggetti alla totale indetraibilità dell'Iva ai sensi dell'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972?

Se la risposta è affermativa, la eventuale successiva vendita degli immobili permette ad Alfa il recupero di n decimi dell'Iva non detratta?

Se la risposta è negativa, si rende applicabile la causale per il rimborso per beni ammortizzabili?

[\*\*LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...\*\*](#)



**FiscoPratico**

I “casi operativi” sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

### ***I nuovi codici Ateco 2025 attivi dal 1° aprile 2025***

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

### Novità modello redditi persone fisiche

Scopri di più

Dal **1° gennaio 2025** è entrata in vigore la nuova classificazione delle attività economiche **Ateco 2025**, a seguito della pubblicazione del comunicato Istat nella Gazzetta ufficiale n. 302/2024.

La classificazione Ateco 2025, come indicato nel comunicato, è il *“risultato di un processo di valutazione e integrazione delle richieste di modifica alla vigente classificazione ATECO, costituisce la versione nazionale della classificazione europea di riferimento NACE rev. 2.1 adottata con regolamento delegato (UE) 2023/137 della Commissione (successivamente oggetto della rettifica 2024/90720 nella sua versione in lingua italiana), che modifica il regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio”*.

Dal punto di vista operativo, la nuova classificazione è attiva dal **1° aprile 2025**, sia per i contribuenti, sia per le Pubbliche Amministrazioni che la utilizzano ai fini istituzionali.

L’Agenzia delle entrate, come indicato nella [\*\*risoluzione n. 24/E/2025\*\*](#), pubblicata lo scorso **8 aprile 2025**, al fine del recepimento della nuova classificazione Ateco 2025, che sostituisce l’aggiornamento precedente (“Ateco 2007 – Aggiornamento 2022”), ha **adeguato le funzioni di acquisizione dei dati anagrafici e dei modelli dichiarativi**.

L’Agenzia delle entrate ha, innanzitutto, evidenziato che i contribuenti possono **verificare i codici Ateco collegati alla propria posizione fiscale**, sia il codice prevalente sia i codici secondari, registrati in Anagrafe tributaria.

Tale verifica risulta possibile accedendo alla propria **area riservata**, mediante le credenziali Spid, Carta nazionale dei servizi (Cns), Carta di identità elettronica (Cie), ovvero mediante le credenziali Fisconline o Entratel rilasciate dall’Agenzia delle entrate.

Una volta effettuato l’accesso occorre consultare la propria **anagrafica all’interno del cassetto fiscale**.

Come indicato all’interno della [\*\*risoluzione n. 24/E/2025\*\*](#), a decorrere dal 1° aprile 2025, tutti



gli operatori interessati dall'aggiornamento dei codici attività sono tenuti ad utilizzare i nuovi codici Ateco negli atti e nelle dichiarazione i da presentare all'Agenzia delle entrate.

Ne deriva che, per i contribuenti che devono ancora presentare la **dichiarazione annuale Iva 2025**, risulta possibile alternativamente:

- **Indicare i codici Ateco 2007, aggiornati nel 2022;**
- **Indicare i codici Ateco 2025, avendo cura di riportare il codice n. "1" all'interno della casella denominata "Situazioni particolari" all'interno del frontespizio del modello dichiarativo**, come previsto dalla *faq* pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate il 5 marzo 2025.

L'adozione, però, della nuova classificazione Ateco 2025 **non comporta l'obbligo di presentazione della dichiarazione di variazione dei dati**.

Ne consegue che il contribuente può attendere la prima occasione di presentazione della dichiarazione di variazione dei dati, effettuata ai sensi degli [\*\*articoli 35\*\*](#) e [\*\*35-ter, D.P.R. 633/1972\*\*](#), e dell'[\*\*articolo 7, comma 8, D.P.R. 605/1973\*\*](#).

Fanno eccezione le ipotesi in cui **specifiche disposizioni normative o regolamentari** richiedono l'aggiornamento dei codici Ateco.

Infine si evidenzia che i modelli di **dichiarazione di variazione dei dati** sono i seguenti:

- **AA5/6 e AA7/10**, per i soggetti diversi dalle persone fisiche;
- **AA9/12**, per i soggetti persone fisiche;
- **ANR/3**, per l'identificazione diretta ai fini Iva dei soggetti non residenti.

Per i soggetti iscritti al Registro delle imprese, l'Agenzia delle entrate ricorda che la variazione deve essere comunicata attraverso la **Comunicazione unica d'impresa (ComUnica)**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

### ***Conseguenze fiscali della rinunzia al dividendo***

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

### Novità della dichiarazione dei redditi delle società di capitali

Scopri di più

Con l'[interpello n. 59/E/2025](#) è tornato di attualità il tema della **rinunzia operata dal socio ad incassare dividendi già deliberati dalla società**; tema che presenta significativi risvolti fiscali, **sia in capo al socio sia in capo alla società**. La questione presenta evidenti **ricadute sul piano dichiarativo**: infatti, se immaginiamo che nel corso che del 2024 sia stata operata **la rinunzia al dividendo** avremmo una potenziale problematica dichiarativa che per la società consiste nel capire se deve essere rilevata una **sopravvenienza attiva tassabile o meno**, e per il socio se deve essere rilevata la **tassazione dell'incasso giuridico del dividendo** quale conseguenza della rinunzia al medesimo.

Il tema è tanto più delicato, laddove si constati che le **tesi sostenute nel recente interpello dell'Agenzia delle entrate sono in aperto contrasto con quanto sostenuto dalla Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 16595/2023](#).

Anzitutto partiamo con il **constatare che la rinunzia eseguita dal socio si presenta come un atto unilaterale recettizio**, con il quale il titolare di un credito (socio) rinunzia al medesimo; quindi, non un atto collegiale della compagine societaria, bensì **l'esercizio di un potere del singolo creditore di disporre del suo credito**. La conseguenza contabile di tale atto è **l'incremento del patrimonio netto tramite una riserva da apporto** (capitale), **senza che sia interessato il Conto economico da alcuna sopravvenienza attiva**. In questo senso, si veda il documento Oic 28, § 36, che recita: *“La rinuncia del credito da parte del socio – se dalle evidenze disponibili è desumibile che la natura della transazione è il rafforzamento patrimoniale della società – è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio a prescindere dalla natura originaria del credito. Pertanto, in tal caso la rinuncia del socio al suo diritto di credito trasforma il valore contabile del debito della società in una posta di patrimonio netto”*.

Dato che il Conto economico non è interessato da alcuna scrittura, ove vi fosse la necessità di tassare tale incremento patrimoniale frutto dalla società, si dovrebbe operare una **variazione in aumento nel modello Redditi**. Per verificare la sussistenza di tale obbligo **occorre esaminare il contenuto dell'articolo 88, comma 4-bis, Tuir**. Tale norma statuisce che la **rinunzia eseguita da parte dei soci a crediti da quest'ultimi vantati verso la società costituisce sopravvenienza attiva solo per la parte che eccede il valore fiscalmente riconosciuto di detto credito**. A tal fine,



il socio dovrebbe **rilasciare alla società una dichiarazione sostitutiva di atto notorio** con cui viene comunicato **l'importo del valore fiscale di detto credito**.

È a questo punto che interviene la sopra citata sentenza della Cassazione. Il punto di partenza dell'esame svolto dalla Suprema Corte è interrogarsi sull'applicabilità **dell'istituto fiscale dell'incasso giuridico**, che si manifesta quando a **fronte di una irrilevanza fiscale della sopravvenuta insussistenza di un debito**, si ha una **irrilevanza fiscale anche in capo al rinunziante**. In tutto ciò si realizza un **salto di imposta derivante dalla deduzione originaria di un costo**, il cui **debito si rivela successivamente insussistente** senza che nessun'altro tassi il venir meno del debito.

Ma tale ricostruzione viene meno, secondo il giudizio della Cassazione, con la **novità legislativa del D.Lgs 147/2015**, con il quale, a certe condizioni, la **sopravvenienza attiva** è invece **tassabile per la società partecipata**. Più precisamente, la **tassazione scatta per la parte di credito rinunziato** (e quindi debito azzerato per la società) che **eccede il valore fiscale del credito in capo al socio**. È qui che, a parere di chi scrive, nella pronuncia della Cassazione **si ha un salto logico**: il credito del socio persona fisica viene definito **essere sempre pari a zero**; valorizzazione che riguarderebbe **tutti i crediti legati ad un reddito tassabile per cassa**, mentre appare più razionale, a chi scrive, **ritenere che il valore del credito detenuto da persone fisica a titolo originario** (cioè non acquisito con corresponsione di prezzo), sia quello nominale.

Quindi, se il **credito detenuto dal socio vale zero**, la sua rinunzia genera una **sopravvenienza attiva da tassare in capo alla società**, con il che viene meno la tesi dell'incasso giuridico, mentre si pone un obbligo di inserimento di **variazione in aumento nel modello redditi**.

La tesi della Cassazione sopra esposta è, peraltro, in **aperto contrasto con quanto recentemente affermato dalla Agenzia delle entrate**, con l'[Interpello n. 59/E/2025](#). Con tale pronuncia, l'Agenzia anzitutto conferma (cfr. [risoluzione n. 124/E/2017](#)) che se il **credito è vantato da un socio persona fisica non serve eseguire alcuna comunicazione alla società**, poiché il credito è **sempre pari al valore nominale**. Quindi, il **credito non vale zero**, come sostiene la Cassazione, bensì esso **assume fiscalmente valore pari al nominale**; pertanto, rinunziando ad esso **non emerge alcuna eccedenza che determinerebbe una tassazione in capo alla società**. In conclusione, la **società non deve tassare alcuna sopravvenienza attiva**. Questa ricostruzione appare, a chi scrive, decisamente più convincente, specie in merito al **valore fiscale del credito che non si capisce perché debba essere quantificato pari a zero**, come ritiene la Cassazione.

È però sulla conclusione dell'interpello che **non si può condividere l'assunto finale dell'Agenzia delle entrate**. Infatti, viene richiamato il famigerato **istituto dell'incasso giuridico**, per cui il socio rinunziante **dovrebbe sottoporre a tassazione un dividendo figurativo su cui grava**, inoltre, **l'obbligo di eseguire la ritenuta di imposta del 26%**. Il ragionamento dell'Agenzia delle entrate è ormai noto: **se si rinunzia ad un credito legato ad un reddito tassabile per cassa, la rinunzia comporta un incasso giuridico**.



Ma se il sillogismo costo dedotto/credito rinunziato = incasso giuridico, può avere un senso logico in base al **dogma di divieto di salti di imposta**, diversamente **tale automatismo risulta di difficile comprensione in assenza del costo dedotto**. Infatti, nel caso del dividendo, la sua deliberazione **sposta un componente dal Patrimonio netto al passivo**, senza che il Conto economico sia mai stato interessato e, senza passaggio a Conto economico, **nessun costo è deducibile**. In assenza di costo dedotto, **perde la sua forza persuasiva il correlato assunto dell'incasso giuridico**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

# ***I termini legislativi non si interscambiano per coerenza di sistema nell'ordinamento tributario***

di Luciano Sorgato

OneDay Master

## **Riforma del conferimento di partecipazioni**

Scopri di più

In una recente verifica, è insorta la questione se **l'assegnazione ad un socio di una partecipazione con i presupposti di ammissione alla PEX**, possa beneficiare dello speciale regime fiscale di esenzione da imposizione del 95%.

La controversia nasce dalla versione letterale dell'[\*\*articolo 87, comma 1, Tuir\*\*](#), a mente del quale: “*Non concorrono alla formazione del reddito imponibile, in quanto esenti nella misura del 95 %, le plusvalenze realizzate e determinate ai sensi dell'art. 86, commi 1, 2 e 3 ...*”.

Nel richiamato [\*\*comma 1, dell'articolo 86\*\*](#), vengono individuate con identità analitica le **tre note fattispecie di plusvalenze** che, ai fini dello scrutinio giuridico che si intende rappresentare, appare **utile riportarne il testo**:

1. le **plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso**;
2. le **plusvalenze realizzate mediante il risarcimento**, anche in forma assicurativa per la perdita o il danneggiamento dei beni;
3. le **plusvalenze derivanti dai beni che vengono assegnati ai soci** o destinati a **finalità estranee all'esercizio dell'impresa**.

Come appare agevole constatare, le “*plusvalenze realizzate*” vengono, sul piano letterale, correlate alle sole lettere a) e b) e non alla lettera c) del [\*\*comma 1 dell'articolo 86, Tuir\*\*](#).

La questione controversa riguarda la **latitudine semantica del termine “realizzate”**. Ossia se tale locuzione venga leggativamente usata senza il **raccordo con un preciso significato**, in modo indefinito, agnostico, o se essa, invece, disponga di un **preciso perimetro di relazione concettuale**, nel cui ambito esaurisce la sua operatività. L'indagine deve, *in primis*, dipartire dall'esame delle **versioni testuali** degli [\*\*articoli 170 \(trasformazione della società\), 172 \(fusione di società\)\*\*](#) e [\*\*173 \(Scissione di società\), Tuir\*\*](#). In tali operazioni, viene costantemente usata l'espressione letterale “*L'operazione non dà luogo a realizzo, né a distribuzione di plusvalenze e minusvalenze dei beni della società stessa*”.



Proprio tale storico abbinamento terminologico rende **necessaria un'indagine tesa a verificare se il richiamo legislativo alle sole "plusvalenze realizzate" consenta, comunque, di ritenere assorbita l'intera struttura ternaria delle plusvalenze fiscalmente rilevanti ex [articolo 86, Tuir](#), e, quindi, incluse anche le plusvalenze derivanti dalla chiusura del ciclo imprenditoriale o dalla fuoriuscita dei beni dal regime d'impresa.** Un esame sistematico e storico, in ordine a tale tripartizione di plusvalenze imponibili, rende maggiormente prospettabile **l'inidoneità della fattispecie delle plusvalenze realizzate a rendersi surrogabile anche delle plusvalenze per consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnazione ai soci o comunque per finalità estranee all'esercizio dell'impresa.** Proprio la rappresentata ricongiunzione legislativa delle plusvalenze realizzate e delle plusvalenze distribuite rende evidente il **diverso fondamento causale delle due tipologie di plusvalenze.**

Tale assunto trova conferma nelle previsioni di cui all'[articolo 2, n. 4, L. delega 825/1971](#), secondo cui per le **società in nome collettivo** ed in accomandita semplice si tiene conto delle **sopravvenienze attive e passive comunque conseguite** e delle **plusvalenze e delle minusvalenze di tutti beni**, comprese le **plusvalenze distribuite prima del loro realizzo**, nonché nel successivo [articolo 3, n. 2](#), sempre della citata Legge delega, secondo cui i **redditi delle società tassabili ai fini Irpeg** (ora Ires) avrebbero dovuto ricoprendere anche le **plusvalenze conseguite, distribuite o iscritte in bilancio.**

Il confronto letterale con il chiaro criterio direttivo della Legge delega è **senz'altro prezioso per raccordare fondamenti impositivi diversi alle plusvalenze realizzate/conseguite da una parte e alle plusvalenze distribuite dall'altra, non rendendosi riconducibili ad unitarietà le due specie di plusvalenze** (quelle realizzate e quelle distribuite). Il Legislatore delegato ha singolarmente rappresentato le **plusvalenze realizzate raccordandole con le cessioni a titolo oneroso** in genere e con **gli indennizzi risarcitori**, mentre con le plusvalenze distribuite ha ricondotto al **paradigma impositivo tutti gli atti di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa** (compreensive degli atti di autoconsumo, di assegnazione ai soci e di ogni ulteriore forma di chiusura del ciclo imprenditoriale). Le citate previsioni della Legge delega, peraltro, riprendono testualmente le medesime previsioni di cui all'[articolo 100](#) e all'[articolo 106, D.P.R. 645/1958](#), a dimostrazione che per il Legislatore italiano, già a partire dalla Legge Tremelloni del 1956, il termine **"plusvalenze realizzate"** è sinonimo delle plusvalenze conseguite mediante fattispecie negoziali **causalmente onerose**, mentre le **plusvalenze distribuite** si raccordano ai diversi concetti di destinazione al **consumo personale o familiare** dell'imprenditore, di **assegnazione ai soci e più in generale a scopi estranei ad ogni sinergia imprenditoriale.**

Anche volendo sopravanzare l'impiego storico dei diversi termini legislativi, ciò che si reputa più vincolante per l'interprete è **proprio la Legge delega**, che con trasparenza ed inequivocabilità letterale distingue nettamente le plusvalenze realizzate dalle **plusvalenze distribuite**, impedendo **ogni forma di commistione delle medesime.**

Emblematico, in tal senso, risulta essere anche il passo 1.2.2, della [circolare n 320/1997](#), in ordine all'[articolo 1, D.Lgs. 358/1997](#), recante disposizioni in **materia di riordino della**



**disciplina delle operazioni di cessione e conferimento di aziende.** Relativamente all'ambito oggettivo veniva testualmente specificato *“Con riferimento alle cessioni di aziende, va precisato che nel termine “cessione” si comprendono solo le cessioni a titolo oneroso, mentre ne sono escluse quelle a titolo gratuito, tenuto conto del tenore letterale della norma che fa riferimento alle “plusvalenze realizzate” con ciò ricollegandosi alla previsione di cui al comma 1, lett. a) dell’art 54 (ora 86) del TUIR che riguarda le plusvalenze dei beni relativi all’impresa realizzate mediante cessioni a titolo oneroso”.*

Nel tempo, però, il Legislatore ha cessato di **connotare la dualità delle plusvalenze con il corretto doppio riferimento legislativo**, procedendo con **un uso indistinto di plusvalenze realizzate**. Il caso più emblematico è rappresentato dall'[\*\*articolo 58, Tuir\*\*](#), a mente del quale: *“Il trasferimento di azienda per causa di morte o per atto gratuito non costituisce realizzo di plusvalenze dell’azienda stessa”*.

La **mancanza della rilevanza impositiva delle plusvalenze** abbinabili a tale vicenda circolatoria dell'azienda avrebbe dovuto essere contrassegnata con il **riferimento alle plusvalenze distribuite**, in quanto, al pari della precisazione riportata nel passo della circolare di prassi sopra scansionato, **non trattasi di plusvalenza realizzata in raccordo con una cessione a titolo oneroso**.

Così nell'[\*\*articolo 171 \(trasformazione eterogenea\)\*\*](#), al cui **primo comma è dato testualmente rinvenire**: *“In caso di trasformazione effettuata ai sensi dell’art. 2500 septies del codice civile in ente non commerciale i beni della società si considerano realizzati (più appropriatamente il riferimento avrebbe dovuto essere alle plusvalenze dei beni della società e non ai beni della società) in base al valore normale, salvo che non siano confluiti nell’azienda dell’ente stesso”*. Anche in tal caso, trattandosi di fuoriuscita di beni dal regime d'impresa, la rilevanza impositiva avrebbe dovuto essere contraddistinta dall'uso **delle plusvalenze distribuite e non di plusvalenze realizzate**.

Tale **progressiva perdita di identità semantica** del termine *“realizzate”* ha generato la coesistenza di norme con **raccordi del tutto imprecisi** in ordine agli strumenti giuridici alla base dei vari effetti traslativi fiscalmente rilevanti, talora ancora in **coesistenza con il termine distribuite** e talora in raccordo con **l’indistinto uso di “plusvalenze realizzate”**.

Tale disinvolto uso dei termini **non favorisce un’agevole individuazione degli intenti legislativi**, proprio come in ordine alla questione posta in apertura dello scritto, relativa all'applicazione del regime PEX nel caso di **assegnazione della partecipazione al socio**, dal momento che in base all'indicato canone letterale storico la fattispecie identificherebbe una **plusvalenza distribuita e non una plusvalenza realizzata**. Chi scrive è, però, convinto che il Legislatore, sia pure con scrittura normativa incoerente, abbia nel tempo incluso nella categoria delle plusvalenze realizzate **anche la categoria delle plusvalenze distribuite**, incorporando nelle prime anche le plusvalenze da autoconsumo, assegnazione ai soci e da finalità **estranee all'esercizio dell'impresa**. Tuttavia, non può non evidenziarsi come **un uso disinvolto dei termini**, oltre a non essere portatore di quella chiarezza che il diritto tributario ed il suo ruolo



estremamente specialistico ha bisogno, è precluso anche **dalla giurisprudenza di Cassazione**.

La particolare evidenza raccordata all'[\*\*articolo 12, comma 1, Preleggi\*\*](#) (che dispone sui criteri d'interpretazione della legge accordando all'esegesi letterale un ruolo specialistico) si rinviene chiara nella [\*\*sentenza n. 23051/2022\*\*](#) delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Le Sezioni Unite erano state chiamate a **dirimere la controversia se un atto di scissione di una Srl in altra Srl ed in una società semplice**, debba considerarsi **soggetto ad imposta di registro** in misura fissa anche in ordine al compendio patrimoniale riorganizzato, secondo **la dinamica successoria della scissione, nella società semplice**. La controversia verteva, quindi, sulla latitudine operativa dell'imposta di registro in misura fissa come prevista all'[\*\*articolo 4, Tariffa, Parte I, D.P.R. 131/1986\*\*](#), il quale disciplina gli *"atti propri delle società di qualunque tipo e oggetto e degli enti diversi dalle società, compresi i consorzi, le associazioni e le altre organizzazioni, di persone e di beni con o senza personalità giuridica, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole"*. Si trattava, cioè, di stabilire se il riferimento contenuto nell'[\*\*articolo 4, "aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali od agricole\*\*](#), dovesse essere inteso solo riferibile agli enti con esclusione delle società, oppure ad ogni tipo di società ed ente. Le citate Sezioni Unite sono pervenute alla conclusione che **l'atto di scissione relativo ad una società semplice sconta l'imposta di registro in misura fissa**, sulla base di uno scrutinio fondamentalmente letterale, sottolineando come il richiamo, presente nell'[\*\*articolo 12, Preleggi\*\*](#), al significato proprio delle singole parole utilizzate dal Legislatore, obbliga a ritenere che ogni qualvolta esse siano portatrici di un significato specifico, l'esegesi della norma **non possa deviare o svalutare il medesimo**.

Testualmente, per il citato giudice di Cassazione: *"La coerenza interna alla prescrizione normativa deve indurre a ritenere, in via generale, che la terminologia usata dal legislatore sia segnata da costanza semantica. Conclusione questa che si rafforza nella considerazione che tanto più l'appropriatezza del linguaggio legislativo si identifica con un preciso significato tecnico – giuridico, tanto più si restringono gli spazi della polisemia"*. Proprio sulla base del fondamentale argomento letterale, le Sezioni Unite hanno, quindi, concluso che *"l'oggetto"* richiamato nell'[\*\*articolo 4, Tariffa, D.P.R. 131/1986\*\*](#), il quale delinea la **natura dell'attività economica svolta**, si rende riferibile solo agli **enti diversi dalle società**, mentre la struttura letterale del periodo obbliga a ritenere applicabile **la complessiva disciplina impositiva** dell'[\*\*articolo 4\*\*](#) (e, quindi, l'imposta in misura fissa) **ad ogni tipo di società**, indipendentemente dall'oggetto (commerciale, agricolo o di mero godimento).

Al Legislatore si ritiene, quindi, di rappresentare come **l'uso dei termini impiegati in un testo legislativo**, proprio in virtù delle precise indicazioni della riportata sentenza delle Sezioni Unite, non possa avvenire senza li **rigoroso perseguitamento dei necessari coordinamenti**, soprattutto se i **termini hanno una loro precisa collocazione e significato storico**, come senz'altro rinvenibile nella rappresentata dualità delle *"plusvalenze realizzate"* e delle *"plusvalenze distribuite"*.



## CRISI D'IMPRESA

# **Beni immobili rinunciati e chiusura della procedura concorsuale: adempimenti del curatore**

di Paola Barisone

OneDay Master

**Transazione fiscale e contributiva e le regole distributive previste nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza**

Scopri di più

### Premessa

Nella Legge Fallimentare, la **rinuncia alla liquidazione dei beni**, la c.d. *derelictio*, era disciplinata all'[\*\*articolo 104-ter, comma 8, L.F.\*\*](#), e prevedeva che **il curatore potesse**, previa autorizzazione del comitato dei creditori, **non acquisire all'attivo o rinunciare alla liquidazione di determinati beni**, ove l'attività liquidatoria fosse manifestamente non conveniente.

La distinzione, che è stata mantenuta anche nel Codice della crisi all'[\*\*articolo 213, comma 2\*\*](#), è opportuna, perché **l'attività d'acquisizione è propedeutica a quella liquidatoria**.

L'attività d'acquisizione, a sua volta, può avere ad oggetto **due tipologie di beni**:

1. **beni che già appartengono al patrimonio del debitore**, ed in tal caso **si verifica lo spossessamento**, che rappresenta l'effetto tipico del fallimento nei confronti del debitore;
2. **beni che non più appartengono al patrimonio del debitore**, ovverosia **beni già oggetto di un atto traslativo inefficace** o nullo che a seguito dell'attività recuperatoria, normalmente di natura giudiziale, vengono acquisiti al **patrimonio del debitore**.

In entrambi i casi, tuttavia, la **conseguenza della derelictio** era, ed è, una sola: il bene, nella sostanza, **rientra nella disponibilità dei creditori**, i quali potevano **agire esecutivamente sugli stessi**.

Pur mantenendo invariata nella sostanza la previgente normativa dell'[\*\*articolo 104-ter, comma 8\*\*](#), la nuova disciplina del Codice introduce **alcune significative rettifiche**, in quanto la Legge Fallimentare si limitava a stabilire che la liquidazione **potesse essere non avviata** o, se avviata, rinunciata, in caso di **manifesta non convenienza**, nulla veniva disposto, però, sulle **modalità della rinuncia e sulle modalità di attuazione della medesima** relativamente al bene, nonché sulla **valutazione della manifesta non convenienza**.



**L'articolo 213, comma 2, Codice**, ha colmato le lacune dell'[\*\*articolo 104-ter, comma 8, L.F.\*\*](#), sotto due importanti profili:

1. le modalità di esecuzione dell'autorizzazione alla rinuncia;
2. la determinazione della manifesta non fondatezza.

Riguardo al primo punto, l'[\*\*articolo 213, comma 2, Codice\*\*](#), ha stabilito espressamente che, una volta ottenuta la rinuncia, **il curatore ha l'obbligo, oltre che di darne la comunicazione ai creditori, di notificare l'istanza e la relativa autorizzazione ai competenti uffici per l'annotazione nei pubblici registri**.

È da ritenere che **la comunicazione debba essere rivolta anche al fallito (ed in caso di società ai suoi soci)**, in quanto preliminarmente il fallito, per poterne disporre, deve anche **conoscere che quei beni sono stati esclusi dalla liquidazione della procedura**, ed in secondo luogo per poter **esercitare i diritti e gli obblighi di controllo sul bene** che gli **competono quale titolare**, riferiti essenzialmente al dovere di **custodia** e a tutti gli ulteriori **obblighi conservativi** che questo determina, oltre agli **obblighi di carattere fiscale gravanti sul bene**.

In ordine alla convenienza, l'[\*\*articolo 213, comma 2, Codice\*\*](#), ha stabilito che **si presume manifestamente non conveniente la prosecuzione dell'attività di liquidazione dopo sei esperimenti di vendita cui non ha fatto seguito l'aggiudicazione**, salvo che il giudice delegato **non autorizzi il curatore a continuare l'attività liquidatoria**, in presenza di giustificati motivi.

**La norma non pone alcun obbligo del curatore di compiere almeno sei tentativi di vendita**: se il bene, per sua natura, è di difficile esitazione, **il curatore**, ovviamente sulla scorta di elementi ragionevoli, **può chiedere al comitato dei creditori, di poter abbandonare la liquidazione**, in quanto tali tentativi di vendita rappresenterebbero un **aggravamento delle spese della procedura** a danno dei creditori.

In secondo luogo, **la norma si limita a porre una presunzione semplice**, in quanto tale superabile dalla prova contraria che lo stesso curatore può invocare se **deduce motivi che giustifichino ulteriori tentativi di liquidazione**.

Si deve ritenere, inoltre, che **la legittimazione a proporre l'istanza di procedere ai tentativi di liquidazione oltre il sesto**, e quindi a vincere la presunzione di manifesta non convenienza, **non spetti esclusivamente al curatore**, ma anche **a tutti i creditori e allo stesso fallito**, che ben possono dedurre al giudice delegato, mediante apposito **reclamo contro gli atti amministrativi del curatore**, la sussistenza di quei giustificati motivi che legittimano la **continuazione dell'attività liquidatoria**.

**Nel caso di procedure concorsuali radicate in data anteriore al 15.7.2022, il comma 2 dell'articolo 118, L.F., prevede che nel caso di chiusura di cui al comma 1, n. 3 e 4 (ovverosia compiuta ripartizione dell'attivo o incapienza della procedura medesima), il curatore ne chiede la cancellazione dal Registro Imprese.**



Ugualmente nel codice della crisi di impresa, l'[articolo 233, comma 2, Codice](#), prevede la cancellazione dal Registro Imprese.

Pertanto, il curatore dovrà, *ex* [articoli 213, comma 2](#), e [142, comma 3, Codice](#):

1. previa autorizzazione del comitato dei creditori, **rinunciare ad acquisire beni del debitore, o che pervengono al medesimo nel corso della procedura, qualora i costi da sostenere per la loro acquisizione e la loro conservazione risultino superiori al presumibile valore di realizzo dei medesimi;**
2. depositare **istanza di rinuncia alla liquidazione dei beni al giudice delegato corredata dall'autorizzazione del comitato dei creditori;**
3. notificare l'istanza e la relativa autorizzazione ai competenti uffici per l'annotazione nei pubblici registri;
4. **darne comunicazione ai creditori sociali i quali in deroga all'[articolo 150, Codice](#), possono iniziare e proseguire azioni esecutive e cautelari sui beni rimessi nella disponibilità del debitore** con la precisazione che a seguito della chiusura della procedura concorsuale il curatore chiederà la cancellazione dal registro delle imprese. Si ritiene pertanto opportuno, qualora i creditori intendano agire di **non attendere la cancellazione della società** dal registro delle imprese;
5. **darne comunicazione anche al debitore ed in caso di società ai soci della medesima.**

**Nell'istanza in cui il curatore richiede la chiusura** della procedura il medesimo, qualora sussistano le condizioni sopra rappresentate, **dovrà precisare**:

1. la **sussistenza di beni rinunciati con individuazione analitica degli stessi e dei relativi gravami se sussistenti;**
2. **l'esecuzione della cancellazione della trascrizione della sentenza di fallimento e/o di liquidazione giudiziale sui beni immobili rinunciati;**
3. **l'esecuzione della comunicazione ai creditori sociali, al debitore fallito ed ai soci della società fallita o in liquidazione giudiziale;**
4. **la richiesta di cancellazione della società dal registro delle imprese in conformità della disposizione della Legge Fallimentare e del Codice** rammentando che la **prevalente giurisprudenza della cassazione anche a sezioni unite (Cassazione n. 4060/2010, n. 4061/2010 e n. 4062/2010)**, ritiene che la cancellazione della società **abbia effetti costitutivi** e comporti **l'estinzione della società**, anche in presenza di rapporti non ancora definiti, siano **essi di debito o di credito**, che passano ai soci *pro quota*.

Si ricorda che le Sez. Unite della **Cassazione con la sentenza n. 6070/2013**, ha chiarito quale sia la **sorte dei rapporti giuridici facenti capo alla società al momento della sua estinzione**, in conseguenza della cancellazione dal registro delle imprese pervenendo alla conclusione che *“Ove una società si estingua a seguito di cancellazione dal registro delle imprese, i diritti e i beni si trasferiscono ai soci, in regime di contitolarità o di comunione indivisa; la cancellazione implica, invece, rinuncia all'esercizio di mere pretese, ancorché azionate o azionabili in giudizio, e dei diritti di credito, controversi o illiquidi, la cui inclusione nel bilancio di liquidazione avrebbe necessitato di*



***una ulteriore attività giudiziale o stragiudiziale da parte del liquidatore”.***



## VIGILANZA E REVISIONE

# **Pianificazione della revisione legale: dalla strategia generale al risk-based approach**

di Costantino Magro, Pierluigi Magro



**Soluzioni integrate e professionali per il controllo dei rischi contabili, fiscali ed economico-finanziari.**

**Magro Associati**

**SCOPRI DI PIÙ**

Il processo di revisione contabile è un'attività strutturata, interattiva, indipendente e documentata, finalizzata all'espressione di un giudizio professionale sull'affidabilità del bilancio d'esercizio di un'entità, in conformità al quadro normativo di riferimento, costituito dai principi contabili e dalle regole applicabili.

## **Strategia e piano di revisione: architravi della pianificazione**

La **strategia generale di revisione** e il **piano di revisione** rappresentano gli elementi fondamentali della pianificazione del processo di *audit*.

Il principio internazionale di revisione ISA 300 definisce le responsabilità del revisore nella pianificazione della revisione, con l'obiettivo di garantire che essa sia condotta in modo efficace ed efficiente.

In particolare, la strategia generale di revisione stabilisce l'indirizzo complessivo dell'incarico, delineando gli approcci da adottare, la tempistica, l'orientamento operativo e le modalità di allocazione delle risorse, al fine di conseguire gli obiettivi dell'audit, ovvero ottenere un ragionevole grado di sicurezza che il bilancio, nel suo complesso, non presenti errori significativi.

Il piano di revisione, invece, traduce operativamente la strategia, specificando le procedure da eseguire per la valutazione del rischio, nonché la natura, la tempistica e l'estensione delle ulteriori procedure di revisione da attuare in risposta ai rischi identificati.

Nella definizione della strategia generale di revisione, il revisore è tenuto a:

- acquisire una comprensione approfondita dell'entità e del **contesto** in cui opera,



attraverso l'analisi del settore di appartenenza, dei regolamenti applicabili e dei fattori esterni rilevanti; della natura e dei rischi dell'attività; degli obiettivi strategici e delle politiche gestionali adottate; dei processi di monitoraggio e valutazione delle *performance* manageriali; nonché del sistema di controllo interno (SCI);

- determinare la significatività (materialità) a livello di bilancio complessivo, al fine di definire in modo appropriato l'ambito e l'estensione della revisione. Ciò consente di individuare le aree significative, ovvero classi di operazioni, saldi contabili e informazioni di nota, in cui è più probabile che si concentrino errori con impatto rilevante sul bilancio;
- valutare i rischi di errori significativi presenti nel bilancio prima della revisione, così da orientare le successive attività di *audit*;
- delineare l'ambito della revisione, sia a livello di entità individuale sia di gruppo, attraverso l'identificazione delle unità operative o stabilimenti da includere nelle attività di verifica, nonché delle politiche e procedure da sottoporre a controllo;
- stabilire la tempistica e le modalità di coordinamento del lavoro, tenendo conto delle scadenze previste, della disponibilità del team di revisione e dei vincoli operativi posti dal cliente.

La strategia generale di revisione, una volta definita, non è immutabile: essa deve essere aggiornata ognqualvolta intervengano cambiamenti significativi nel contesto dell'incarico o nella comprensione acquisita dal revisore, in funzione degli elementi probativi ottenuti durante lo svolgimento delle procedure di revisione.

In quanto parte integrante dell'attività di revisione, la strategia generale deve essere adeguatamente documentata. Tale documentazione può essere formalizzata, ad esempio, mediante un memorandum riepilogativo (solitamente predisposto attraverso apposite sezioni "memo" nei software professionali utilizzati per la revisione legale), nel quale sono riportate le principali decisioni assunte in merito all'estensione, alla tempistica e alla conduzione della revisione.

Tali elementi devono essere aggiornati in risposta ai cambiamenti rilevati nel corso dell'incarico, e la documentazione dovrà riflettere in modo chiaro le motivazioni alla base delle modifiche, a dimostrazione della coerenza e adeguatezza delle risposte adottate.

Tuttavia, un approccio moderno alla revisione contabile richiede di superare i limiti di una mera verifica numerica o formale del bilancio, estendendo l'analisi agli impatti strategici derivanti dalla digitalizzazione, dall'evoluzione tecnologica, dall'adozione dei principi ESG (*Environmental, Social, Governance*) e dalla crescente complessità del contesto normativo. In particolare, sul piano tecnologico, il revisore è chiamato a integrare strumenti avanzati come gli Audit Data Analytics, che consentono l'analisi di interi set di dati (anziché semplici campioni), nonché soluzioni basate su Intelligenza Artificiale e automazione dei processi, utili per raccogliere dati da fonti eterogenee, aggregarli e riorganizzarli in formati elaborabili per fini di revisione.



Sul fronte della crescente complessità normativa, è essenziale monitorare sia l'evoluzione dell'ordinamento giuridico vigente, sia i rischi emergenti connessi all'adozione di nuove tecnologie. Si tratta di un processo dinamico e progressivo che alimenta e rafforza le attività di *risk assessment*, rendendo necessario l'inserimento di competenze interdisciplinari e l'adozione di programmi strutturati di aggiornamento continuo. Ambiti quali la *cybersecurity*, i rischi reputazionali e la conformità alle normative antiriciclaggio (si veda [“Fasi prodromiche all'accettazione dell'incarico di revisione”](#) e [“Adeguata verifica e monitoraggio antiriciclaggio”](#)) rappresentano aree prioritarie di attenzione. Inoltre – e non meno rilevante – una pianificazione strategica efficace deve includere iniziative sistematiche di formazione continua, *reskilling* e *upskilling* del personale, volte ad ampliare le competenze multidisciplinari, rafforzare le capacità di *leadership* e migliorare le competenze in *project management*, al fine di affrontare in modo proattivo le sfide dell'evoluzione del contesto di revisione.

### ***Risk-based approach: focalizzare l'audit sui rischi significativi***

La pianificazione della revisione legale rappresenta un processo strutturato e fondamentale per garantire l'efficacia dell'incarico, in linea con i principi internazionali di revisione, tra cui l'ISA 300 (pianificazione della revisione) e l'ISA 330 (risposte del revisore ai rischi identificati). In questo contesto, la strategia generale di revisione ne costituisce l'ossatura portante, poiché definisce l'estensione, la direzione e le modalità complessive con cui l'incarico sarà condotto.

Il piano di revisione, derivante direttamente dalla strategia, traduce tale impostazione generale in azioni operative concrete, individuando le specifiche procedure da applicare in risposta ai **rischi identificati e valutati**.

Questo approccio, coerente con la logica del ***risk-based approach***, consente al revisore di allocare in modo efficiente le risorse disponibili, concentrando l'attività di verifica sulle aree del bilancio più esposte al rischio di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a comportamenti non intenzionali. Una pianificazione accurata, quindi, non solo migliora la qualità dell'audit, ma ne rafforza anche l'affidabilità e la capacità di intercettare tempestivamente anomalie rilevanti.

Un'adeguata pianificazione dell'attività di revisione rappresenta una fase cruciale per garantire l'efficacia e l'efficienza dell'intero processo. Essa ha l'obiettivo di predisporre un programma di lavoro strutturato e mirato, fondato sull'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi nel bilancio, sia dovuti a frodi che a errori. In questo contesto, la pianificazione non si limita alla semplice definizione delle tempistiche o delle risorse, ma costituisce un'attività strategica che guida l'intero approccio del revisore.

Attraverso un'attenta organizzazione del lavoro, una gestione consapevole delle risorse e l'applicazione coerente delle procedure di revisione, la pianificazione consente di indirizzare gli sforzi su aree ad alto rischio, massimizzando così l'efficacia degli interventi.



Lo scopo ultimo è la riduzione del **rischio di revisione** – ossia il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato sul bilancio – a un livello accettabile. Questo risultato si ottiene solo mediante l'acquisizione di **elementi probativi sufficienti e appropriati**, capaci di supportare in modo solido le conclusioni del revisore e, quindi, il giudizio professionale espresso nel rapporto di revisione.

Insistendo sul concetto di **riduzione** del rischio di revisione, è opportuno ricordare che è proprio tale attività a collocarsi al centro dell'attività del revisore legale, rappresentando il fine ultimo dell'intero processo di revisione. Tale rischio, definibile come la possibilità che il revisore esprima un giudizio non appropriato sul bilancio d'esercizio – ad esempio un giudizio positivo su un bilancio che presenta errori significativi –, deve essere ridotto a un livello accettabile attraverso un approccio strutturato e metodico.

Per raggiungere questo obiettivo, la pianificazione della revisione assume un'importanza cruciale e si fonda sull'applicazione dei principi internazionali di revisione, in particolare:

- **ISA 315**: riguarda l'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi, siano essi dovuti a frodi o a eventi non intenzionali, sia a livello di bilancio che a livello delle asserzioni;
- **ISA 330**: prescrive le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati nella fase precedente, definendo le procedure di revisione conseguenti e il livello di affidamento sugli elementi probativi raccolti.

È, quindi, evidente che la pianificazione si articola in due aspetti fondamentali: la **definizione del rischio di revisione** e l'attività di **risk assessment**.

Come noto, lo scopo principale della revisione contabile è quello di acquisire tutti gli elementi necessari affinché il revisore possa esprimere un giudizio professionale in merito alla corretta redazione del bilancio, in conformità alle disposizioni di legge. Questo giudizio è essenziale per accrescere il livello di fiducia degli utilizzatori del bilancio, siano essi investitori, creditori o altri *stakeholder*.

Per perseguire questo scopo, la revisione si fonda su due obiettivi principali:

1. **acquisire una ragionevole sicurezza** che il bilancio non contenga errori significativi;
2. **emettere una relazione sul bilancio** che rifletta in modo fedele il risultato dell'attività svolta.

Il concetto di **ragionevole sicurezza** implica un livello elevato, ma non assoluto, di affidabilità. Questo si ottiene mediante l'acquisizione di **elementi probativi sufficienti e appropriati**, che rappresentano la base su cui si fonda il giudizio del revisore.

Gli **elementi probativi** comprendono tutte le informazioni – interne o esterne all'impresa – che contribuiscono a confermare o smentire le asserzioni contenute nel bilancio:



- **sufficienza**: riguarda la quantità di prove raccolte.
- **appropriatezza**: attiene alla qualità, intesa come pertinenza e attendibilità.

La combinazione adeguata di sufficienza e appropriatezza permette di formulare un giudizio professionale motivato e fondato.

Il **rischio di revisione** è definito come il rischio che il revisore esprima un giudizio non appropriato su un bilancio che, in realtà, contiene errori significativi. L'intero impianto della revisione si basa sulla **riduzione di questo rischio a un livello accettabile**, e da qui nasce il cosiddetto **approccio basato sul rischio** (*risk-based approach*), che orienta l'intera attività del revisore, in particolare nelle fasi oggetto di analisi ossia pianificazione e valutazione del rischio.

Il rischio di revisione è composto da due componenti principali:

1. **rischio di errori significativi** (a sua volta suddiviso in rischio intrinseco e rischio di controllo);
2. **rischio di individuazione**

## 1. Rischio di errori significativi

Si riferisce alla possibilità che il bilancio contenga errori che, singolarmente o nel loro insieme, possano influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori.

- **A livello di bilancio**: errori che hanno effetti pervasivi su molte asserzioni.
- **A livello di asserzioni**: errori più specifici che influiscono sull'estensione, la natura e la tempistica delle procedure di revisione.

Le principali asserzioni da considerare nella valutazione del rischio sono:

- **C – Completezza**: tutte le transazioni e i saldi sono stati registrati.
- **E – Esistenza**: le transazioni e i saldi registrati esistono effettivamente.
- **A – Accuratezza**: le registrazioni sono corrette nei valori e nei periodi di competenza.
- **V – Valutazione**: le attività e passività sono stimate correttamente.
- **O – Obblighi/Diritti**: i beni e i debiti iscritti riflettono diritti o obblighi reali dell'impresa.
- **P – Presentazione e classificazione**: le informazioni sono presentate in modo adeguato e conforme.

Il rischio di errori significativi si declina nelle sue due componenti:

- **rischio intrinseco**: rischio che si verifichi un errore significativo *a prescindere*



dall'esistenza di controlli interni;

- **rischio di controllo:** rischio che un errore non venga prevenuto o rilevato dal sistema di controllo interno dell'impresa. La valutazione di questo rischio avviene tramite le **procedure di conformità** e si basa sul **giudizio professionale del revisore**.

## 2. Rischio di individuazione

Questo rischio riguarda la possibilità che le procedure applicate dal revisore **non riescano a rilevare un errore significativo presente nel bilancio**. Tale rischio deve essere mitigato attraverso l'adeguamento delle procedure, sia in termini di estensione che di profondità.

### Relazione tra rischio di individuazione e rischio di errori significativi

Nel modello del **rischio di revisione**, le tre componenti fondamentali – **rischio intrinseco, rischio di controllo e rischio di individuazione** – sono strettamente interconnesse. Il revisore deve tenere conto della loro **interdipendenza**, in particolare del **rapporto tra rischio di individuazione e rischio di errori significativi**.

Il rischio di individuazione rappresenta la possibilità che le procedure di revisione non riescano a individuare un errore significativo nel bilancio, nonostante la sua effettiva presenza.

Il rischio di errori significativi, invece, riflette la probabilità che un errore esista nel bilancio a causa di:

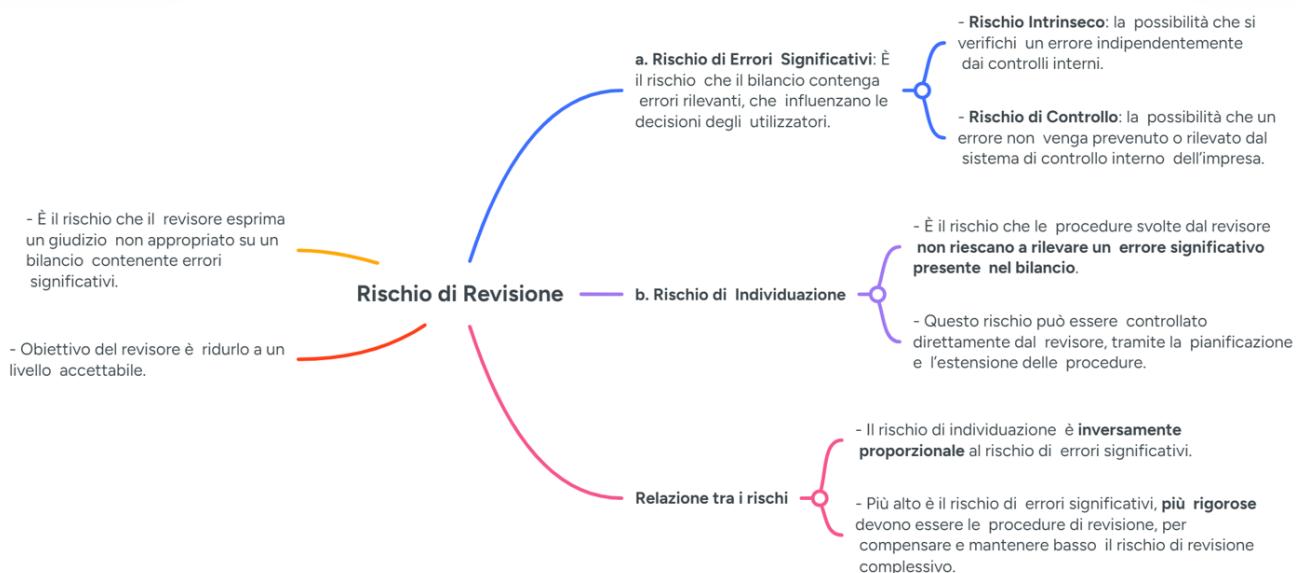
- debolezze intrinseche del contesto aziendale o delle transazioni (rischio intrinseco);
- inefficacia dei controlli interni (rischio di controllo).

La relazione tra questi due rischi è inversamente proporzionale, cioè: più è elevato il rischio di errori significativi, più basso deve essere il rischio di individuazione, e viceversa.

Quando, in fase di **risk assessment** (ISA 315), il revisore identifica un rischio elevato di errori significativi (per esempio a causa di un settore ad alta volatilità, di operazioni complesse o di controlli interni deboli), dovrà rispondere **adeguando la propria strategia di revisione** (ISA 330):

- **aumentando la quantità e qualità degli elementi probativi raccolti;**
- **ampliando l'estensione delle procedure** (più aree e transazioni da testare);
- **modificando la natura delle verifiche** (preferendo procedure sostanziali o test più approfonditi);
- **intervenendo in modo tempestivo**, svolgendo procedure in fasi più avanzate dell'esercizio o a fine periodo.

Viceversa, se il rischio di errori significativi è basso (grazie, ad esempio, a un buon sistema di controllo interno e contesto stabile), il revisore può limitare l'estensione delle verifiche, **senza compromettere la qualità della revisione**, mantenendo comunque il rischio complessivo entro un livello accettabile.



In conclusione, la strategia di revisione, unitamente alla pianificazione e all'analisi del rischio, rappresenta il fondamento imprescindibile per garantire la qualità del processo di revisione legale (si veda [“Sistema di controllo interno della qualità: attività fondamentale per supervisionare la gestione del lavoro”](#)). Una strategia ben definita, aggiornata in funzione dei cambiamenti – inclusi quelli di natura tecnologica – consente al revisore di allocare in modo efficiente le risorse, condurre un'analisi del rischio approfondita e mirata, e strutturare le procedure di revisione in modo proporzionato ai rischi identificati. In questo modo, l'intero processo risulta coerente con la natura dinamica dell'attività aziendale e con l'evoluzione del contesto normativo e operativo.



**IN DIRETTA**

## ***Euroconference In Diretta puntata del 15 aprile 2025***

di Euroconference Centro Studi Tributari



**Esperto AI**

**L'Intelligenza Artificiale  
al servizio del tuo Studio**

[scopri di più >](#)



L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l’aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l’intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico. Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.