

TAX - AUDIT - LEGAL - ESG

Circolare mensile

Aprile 2025

Now, for tomorrow





NOTIZIE IN BREVE

TAX.....4

Registrazione verbali di distribuzione utili: novità sul Modello RAP Telematico.....4

Dal 10 marzo 2025 è entrata in vigore una significativa novità che semplifica la registrazione dei verbali di distribuzione degli utili societari: l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato il modello RAP - Registrazione di Atto Privato, introducendo la possibilità di registrare i verbali anche in modalità telematica.4

Circolare AdE n. 2/2025 chiarimenti sulla riforma dell'imposta di registro5

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 14.3.2025 n. 2, ha fornito chiarimenti sul DLgs. 18.9.2024 n. 139, che, in esecuzione della delega recata dall'art. 10 della L. 111/2023, ha inteso razionalizzare la disciplina concernente, tra l'altro, l'imposta di registro, l'imposta di bollo e altri tributi indiretti diversi dall'IVA.5

La nota del MIMIT sulla comunicazione PEC amministratori6

Con nota n. 43836 del 12/03/2025 il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha fornito indicazioni operative ed interpretative per la corretta applicazione delle nuove disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2025 in relazione all'obbligo per l'amministratore di dotarsi di PEC personale.6

Novità in tema di concordato preventivo biennale6

Il recente decreto correttivo, approvato il 13 marzo 2025, ha introdotto modifiche significative al Concordato Preventivo Biennale (CPB). Ecco le principali.6

Risposta 76/2025: Corretta applicazione del DM 11 agosto 1975 in relazione agli imballaggi e recipienti non restituiti (returnables).8

Con la risposta a interpello n. 76, l'Agenzia si è pronunciata sulle modalità di fatturazione degli imballaggi non restituiti, chiarendo alcuni aspetti della disciplina prevista, a fini di semplificazione, dal DM 11 agosto 1975.8

Fatture generiche e indeducibilità dei costi: la CGT Lombardia ribadisce l'onere probatorio a carico del contribuente.....9

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 3331/2/2024, si è pronunciata su un tema di grande rilevanza nella prassi tributaria: la deducibilità dei costi documentati da fatture che risultano carenti sotto il profilo descrittivo.9

Risposta interpello 75/2025: compilazione del quadro RW10

Investimenti esteri, con il regime dichiarativo obbligo del quadro RW.10





AUDIT11

- ☛ **Documento di Ricerca Assirevi n. 262: Aspetti relativi alla relazione del soggetto incaricato dell'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità (d.lgs. 125/2024).....11**

Nel mese di marzo 2025 Assirevi ha pubblicato il Documento di Ricerca n. 262 che ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 (nel seguito "D.Lgs. 125/2024" o "Decreto") di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE ("CSRD").....11

- ☛ **Documento di Ricerca Assirevi n. 244R: Attività della società di revisione indipendente sul bilancio degli enti del terzo settore12**

Il Documento di Ricerca pubblicato nel mese di marzo 2025 intende fornire linee guida utili alle Associate in relazione alla revisione del bilancio degli Enti del Terzo Settore ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e sostituisce il Documento di Ricerca n. 244R (Marzo 2024).....12

LEGAL.....14

- ☛ **Nuovi limiti alla responsabilità dei sindaci: pubblicata la Legge n. 35/202514**

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28 marzo 2025, la Legge 14 marzo 2025, n. 35, che modifica l'articolo 2407 del Codice civile in materia di responsabilità dei componenti del collegio sindacale, entrerà ufficialmente in vigore il 12 aprile 2025.....14

- ☛ **Legittimità dei controlli difensivi da parte del datore di lavoro: commento dell'ordinanza della Corte di Cassazione del 25 febbraio 2025, n. 493615**

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4936 del 25 febbraio 2025, è tornata sul tema molto discusso precisando ulteriormente i limiti di legittimità dei controlli difensivi del datore di lavoro precisandone ulteriormente i limiti di legittimità con particolare riferimento all'uso di strumenti elettronici aziendali come tablet o smartphone, utilizzati dai dipendenti per l'esecuzione della prestazione lavorativa.....15

ESG.....16

- ☛ **OMNIBUS UPDATES: dove siamo arrivati e cosa ci attende nel cammino per la semplificazione della reportistica ESG16**

Il 26 febbraio la Commissione europea ha presentato il suo piano di rivoluzione nel campo della reportistica di sostenibilità con i primi pacchetti di semplificazione Omnibus.....16

SCADENZARIO.....18



APPROFONDIMENTI

TAX

Registrazione verbali di distribuzione utili: novità sul Modello RAP Telematico

Dal 10 marzo 2025 è entrata in vigore una significativa novità che semplifica la registrazione dei verbali di distribuzione degli utili societari: l'Agenzia delle Entrate ha aggiornato il modello RAP - Registrazione di Atto Privato, introducendo la possibilità di registrare i verbali anche in modalità telematica.

La novità riguarda tutte le società di capitali che, in sede assembleare, deliberano la distribuzione degli utili ai soci. Con il nuovo modulo RAP aggiornato, i contribuenti e gli intermediari abilitati possono ora procedere alla registrazione del verbale direttamente online, attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

Fino a poco tempo fa, tale adempimento imponeva la presentazione fisica del verbale presso l'ufficio territoriale dell'Agenzia, entro 30 giorni dalla delibera, con allegati il modello 69 e la prova del pagamento dell'imposta di registro.

Registrazione Telematica: procedura e vantaggi

Il nuovo servizio web consente:

- la compilazione del modello RAP direttamente online;
- l'allegazione del verbale dell'assemblea (in formato PDF/A);
- l'autoliquidazione dell'imposta di registro pari a 200 euro in misura fissa;
- il pagamento dell'imposta di bollo, ove dovuta, tramite F24 o addebito diretto.

Il tutto senza necessità di recarsi fisicamente agli sportelli.

Tempistiche e obblighi

La registrazione del verbale deve essere effettuata entro 30 giorni dalla data della delibera. La nuova modalità telematica non modifica i termini previsti, ma consente una maggiore efficienza operativa, soprattutto per i professionisti che gestiscono numerosi adempimenti societari.

Inoltre, resta l'obbligo di depositare il verbale anche presso il Registro delle Imprese, allegando la prova della registrazione, che ora può essere fornita con la ricevuta telematica.

Questa novità rappresenta un ulteriore passo nel processo di digitalizzazione della Pubblica Amministrazione, con evidenti benefici in termini di semplificazione e riduzione degli oneri amministrativi. I professionisti e le imprese potranno così gestire in modo più agile uno degli adempimenti ricorrenti legati alla vita societaria.



Circolare AdE n. 2/2025 chiarimenti sulla riforma dell'imposta di registro

L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 14.3.2025 n. 2, ha fornito chiarimenti sul DLgs. 18.9.2024 n. 139, che, in esecuzione della delega recata dall'art. 10 della L. 111/2023, ha inteso razionalizzare la disciplina concernente, tra l'altro, l'imposta di registro, l'imposta di bollo e altri tributi indiretti diversi dall'IVA.

Autoliquidazione dell'imposta di registro

La più rilevante novità introdotta dalla riforma in tema di imposta di registro è l'autoliquidazione dell'imposta che, dall'1.1.2025 diventa la regola (eccettuati gli atti giudiziari) mentre, fino al 31.12.2024, era limitata agli atti notarili registrati tramite MUI e alle locazioni registrate telematicamente.

La novità comporta che i contribuenti, al momento della richiesta di registrazione, debbano autoliquidare l'imposta di registro e, in caso di errata autoliquidazione, l'ufficio notifichi al contribuente avviso di liquidazione della maggior imposta, con la sanzione del 25% sul maggior importo, da pagare entro 60 giorni (ma il pagamento entro i 60 giorni consente di accedere alla riduzione a un terzo della sanzione).

Cessione d'azienda

Tra le altre novità illustrate dalla circolare, si segnala il novellato art. 23 co. 4 del DPR 131/86. In proposito, l'Agenzia precisa che il DLgs. 139/2024 non ha introdotto novità, ma ha recepito a livello normativo l'interpretazione che era già adottata da tempo. Alla cessione d'azienda si applica l'imposta di registro:

- con l'aliquota più elevata tra quelle previste per i singoli beni aziendali se non vengono specificati i singoli corrispettivi;
- con le diverse aliquote previste per i vari beni (tra cui viene specificato che si applica lo 0,5% ai crediti) se nell'atto o nei suoi allegati sia stata indicata la ripartizione del corrispettivo in quote corrispondenti alle diverse componenti aziendali (l'imputazione delle passività ai diversi beni mobili e immobili va operata in proporzione al loro rispettivo valore, a nulla rilevando lo specifico collegamento di esse con i singoli elementi dell'attivo aziendale).

Contratti preliminari

Per quanto riguarda i contratti preliminari, la riforma ha apportato una vera e propria innovazione, stabilendo che:

- gli acconti non soggetti a IVA (come le caparre confirmatorie) vadano soggetti all'imposta di registro dello 0,5%;
- oppure la minore imposta prevista per il contratto definitivo.



Cessione di cubatura

Recependo l'orientamento giurisprudenziale, il legislatore delegato ha inserito gli atti che trasferiscono diritti edificatori comunque denominati nell'art. 3 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86, stabilendo che scontino l'imposta di registro proporzionale con l'aliquota del 3%.

Aggiornamento delle intestazioni catastali

Viene stabilito (art. 8 del DLgs. 139/2024) che, nel caso di decesso di persone fisiche iscritte in catasto in qualità di titolari di diritti reali di usufrutto, uso e abitazione, l'aggiornamento delle intestazioni catastali va effettuato d'ufficio dall'Agenzia delle Entrate, senza applicazione di tributi e oneri, in base alle comunicazioni inoltrate all'Anagrafe Tributaria (anche se la parte interessata può segnalare l'aggiornamento necessario).

L'aggiornamento d'ufficio (escluso solo in caso di accrescimento) opera:

- non solo per i diritti che si estingueranno a far data dall'1.1.2025 per effetto della morte del titolare degli stessi;
- ma anche per i diritti di usufrutto, uso e abitazione già estinti e non allineati.

La nota del MIMIT sulla comunicazione PEC amministratori

Con nota n. 43836 del 12/03/2025 il Ministero delle Imprese e del Made in Italy ha fornito indicazioni operative ed interpretative per la corretta applicazione delle nuove disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2025 in relazione all'obbligo per l'amministratore di dotarsi di PEC personale.

In particolare, si legge nella nota, per le imprese costituite dopo il 01/01/2025, la comunicazione della PEC degli amministratori coincide con il deposito della domanda di iscrizione al registro delle imprese.

Al contrario, per le imprese già costituite antecedentemente all'entrata in vigore dell'obbligo, si è ritenuto opportuno riconoscere un termine entro cui effettuare tale comunicazione, individuato nel 30/06/2025. Tuttavia, se antecedente, la comunicazione dovrà essere effettuata in occasione dell'iscrizione di una nuova nomina o rinnovo dell'incarico di amministratore.

Novità in tema di concordato preventivo biennale

Il recente decreto correttivo, approvato il 13 marzo 2025, ha introdotto modifiche significative al Concordato Preventivo Biennale (CPB). Ecco le principali.

Esclusione dei contribuenti in regime forfettario: Inizialmente, il CPB era accessibile sia ai soggetti che applicano gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) sia ai forfettari. Con il decreto correttivo, a partire dal 2025, i contribuenti in regime forfettario sono esclusi dalla possibilità di aderire al CPB.





Proroga del termine di adesione: Il termine per aderire al CPB è stato prorogato dal 31 luglio 2025 al 30 settembre 2025, offrendo ai contribuenti un periodo più esteso per valutare e formalizzare la propria adesione. Nei casi in cui l'anno fiscale non coincide con l'anno solare, il termine slitta all'ultimo giorno del nono mese successivo alla fine del periodo di imposta.

Modifiche alle aliquote fiscali: Sono state introdotte tre aliquote flat tax del 10%, 12% e 15%, calibrate in base al punteggio ISA. Inoltre, sulla quota di reddito eccedente gli 85.000 euro, si applica un'imposta sostitutiva del 43% per i soggetti IRPEF e del 24% per i soggetti IRES. In altre parole, la tassazione agevolata trova applicazione esclusivamente per importi fino ad euro 85.000. Superata tale soglia si applicherà l'aliquota più elevata 43% per i soggetti Ires 24 per i soggetti Ires. Un aspetto rilevante riguarda i soggetti in regime di trasparenza fiscale come società di persone ed associazioni. Per tali soggetti la verifica del superamento della soglia di euro 85.000 non avverrà a livello individuale per ogni socio ma sarà effettuata considerando il reddito complessivo della società o dell'associazione nel suo insieme

Cause di esclusione e decadenza dal concordato preventivo biennale: il decreto prevede particolari restrizioni per coloro che dichiarano redditi da lavoro autonomo a titolo personale e allo stesso tempo fanno parte di studi associati, società tra professionisti Stp o società tra avvocati. La nuova normativa prevede che un lavoratore autonomo potrà beneficiare del concordato solo se anche l'entità professionale di cui è membro abbia aderito al Concordato preventivo biennale per i medesimi anni fiscali. Allo stesso tempo la mancata partecipazione di uno o più membri comporterà l'esclusione dell'intera struttura professionale.

Oltre alle condizioni di accesso il decreto introduce anche nuovi criteri di decadenza dal concordato preventivo biennale articolato su due livelli: individuale e collettivo. **La decadenza individuale** si verifica nel momento in cui un socio o associato perde il diritto di determinare il proprio reddito attraverso il concordato a seguito della cessazione del regime. Ciò implica che qualora un professionista si trovi in una condizione di incompatibilità con il sistema del concordato non potrà più beneficiare delle agevolazioni previste dal relativo regime fiscale. **La decadenza collettiva** riguarda la struttura professionale nel suo complesso: se un o più membri dello studio associato, della società tra professionisti o della società tra avvocati non soddisfano più i requisiti per mantenere l'adesione al concordato l'intero gruppo professionale verrà escluso dal regime agevolato.

Chiarimenti sulle operazioni di conferimento e Concordato preventivo biennale: si introduce una precisazione normativa riguardante le operazioni di conferimento. Soltanto i conferimenti di aziende o rami di azienda possono determinare l'uscita dal Concordato preventivo biennale, indipendentemente dal valore o dalla dimensione da parte di azienda trasferita. Tale interpretazione modifica quanto invece sostenuto dall'Agenzia delle Entrate che sosteneva che anche il conferimento di partecipazioni societarie, crediti o aumento di capitale mediante apporti di denaro costituisce causa di decadenza o di esclusione del concordato.





Risposta 76/2025: Corretta applicazione del DM 11 agosto 1975 in relazione agli imballaggi e recipienti non restituiti (returnables).

Con la risposta a interpello n. 76, l'Agenzia si è pronunciata sulle modalità di fatturazione degli imballaggi non restituiti, chiarendo alcuni aspetti della disciplina prevista, a fini di semplificazione, dal DM 11 agosto 1975.

Il caso specifico riguardava una società operante nel settore del *beverage* che, per semplificare la gestione dei flussi di imballaggi e recipienti “a rendere” (bottiglie in vetro, casse di plastica e pallet in legno), intendeva avvalersi della procedura di cui al decreto citato, la quale consente di emettere, entro il 31 gennaio di ciascun anno, “una sola fattura globale” per gli importi degli imballaggi di cui all'art. 15 n. 4) del DPR 633/72 consegnati nell'anno precedente e non restituiti.

Come ricordato dall'Agenzia, la procedura si applica a condizione che il cedente rispetti alcuni adempimenti, ossia:

- annoti in apposito registro, tenuto ai sensi dell'art. 39 del DPR 633/72, le consegne e le restituzioni risultanti dalle fatture di vendita dei prodotti cui gli imballaggi afferiscono (le annotazioni vanno effettuate distintamente per tipo di imballaggio e per aliquota);
- determini il quantitativo degli imballaggi da assoggettare a IVA come differenza tra quelli complessivamente consegnati in ciascun anno e quelli complessivamente restituiti, in base alle annotazioni effettuate nel registro;
- determini la base imponibile IVA in relazione all'ammontare delle cauzioni corrispondenti ai quantitativi dei diversi imballaggi e recipienti;
- riporti nella fattura, in luogo dei dati dei cessionari, il riferimento al DM 11 agosto 1975.

Ora, considerato che per la determinazione della base imponibile degli imballaggi il DM fa riferimento all'“ammontare delle cauzioni”, il primo dubbio dell'istante verteva sulla possibilità di indicare nell'autofattura, in luogo del valore delle cauzioni, il c.d. valore “mercuriale”. Sul tema, in verità, l'Amministrazione finanziaria si era già espressa, chiarendo che la base imponibile è costituita dal prezzo pattuito o, in mancanza, dal valore normale degli imballaggi, calcolato ai sensi dell'art. 14 del DPR 633/72 (cfr. R.M. n. 503502/75). Nel caso specifico, dunque, viene riconosciuto che, laddove le parti non abbiano pattuito un prezzo specifico, l'autofattura può riportare il valore “mercuriale”, purché effettivamente rappresentativo del valore normale degli imballi non restituiti.

Viene tuttavia osservato che il “sistema dell'autofattura” non può trovare applicazione per i pallet in legno. Infatti, la cessione di pallet nelle fasi successive alla prima immissione in commercio è soggetta al meccanismo di inversione contabile ai sensi dell'art. 74 comma 7 del DPR 633/72 e tale meccanismo, con finalità antifrode, si applica sia in caso di rivendita autonoma dei bancali, sia in caso di mancata restituzione degli stessi. Pertanto, la mancata resa dei pallet configura un'autonoma operazione imponibile ai fini IVA e soggetta al reverse charge, per la quale non può operare la procedura di cui al DM 11 agosto 1975.





Nel caso specifico, però, considerato che l'istante aderisce al regime di adempimento collaborativo, l'Agenzia ammette comunque una semplificazione: viene infatti riconosciuta la possibilità di emettere un'unica fattura per ciascun acquirente entro il 31 gennaio dell'anno successivo con riferimento a tutti i pallet non restituiti nell'anno solare precedente. Tale fattura, dunque, non dovrà riportare l'imposta ma l'annotazione "inversione contabile" ex art. 74 comma 7 del DPR 633/72.

Il secondo dubbio dell'istante verteva, poi, sulla gestione degli imballaggi restituiti oltre l'anno per i quali fosse già stata emessa l'autofattura.

Secondo le Entrate, la restituzione dell'imballaggio a suo tempo già "fatturato" può costituire il presupposto per operare la variazione in diminuzione ex art. 26 comma 2 del DPR 633/72. Nella logica del sistema, infatti, tale evento può configurare una causa di sopravvenuta nullità dell'operazione originaria, consistente nella cessione dell'imballaggio non restituito. In altre parole, l'Agenzia ammette la procedura di variazione in diminuzione (senza limiti temporali) per rettificare quanto documentato e contabilizzato con la procedura semplificata. Precisa, però, che le restituzioni devono comunque essere annotate sull'apposito registro.

Va, infine, rilevato che nel pronunciarsi sulla peculiare disciplina riservata agli imballaggi, l'Agenzia non ha fornito indicazioni in ordine alle modalità con le quali la "fattura" prevista dal DM 11 agosto 1975 deve essere compilata ai fini della trasmissione al SdI.

Posto che non risultano esenzioni specifiche dall'obbligo di fatturazione elettronica per tale tipologia di documento (né paiono emergere dalla risposta n. 76/2025), e considerato che in base alle specifiche tecniche della e-fattura non è possibile la sostituzione dei dati anagrafici del cessionario con elementi di diversa natura, restano dubbi sulla corretta predisposizione del file XML.

Fatture generiche e indeducibilità dei costi: la CGT Lombardia ribadisce l'onere probatorio a carico del contribuente

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con la sentenza n. 3331/2/2024, si è pronunciata su un tema di grande rilevanza nella prassi tributaria: la deducibilità dei costi documentati da fatture che risultano carenti sotto il profilo descrittivo.

Il collegio ha affermato che le fatture che presentano una descrizione generica delle prestazioni – specie se riferite a contratti caratterizzati da una pluralità di attività – non possono legittimare la deduzione dei relativi costi, in assenza di ulteriore documentazione idonea a dettagliare la natura, l'entità e l'effettività delle prestazioni stesse.

Il caso

Il contribuente aveva sostenuto costi per servizi professionali derivanti da un contratto quadro contenente prestazioni plurime e continuative. Le fatture emesse indicavano in modo generico la voce "servizi di consulenza", senza specificare la tipologia della prestazione, le modalità di esecuzione o i risultati ottenuti. A





fronte del recupero a tassazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente si era opposto, ritenendo sufficiente il contratto quadro e il pagamento effettuato per provare la legittimità della deduzione.

I giudici, tuttavia, hanno ritenuto che il semplice riferimento contrattuale non sia sufficiente: in mancanza di fatture dettagliate e di ulteriore documentazione giustificativa (relazioni, report, scambi mail, documenti di consegna), viene meno la prova dell'inerenza e dell'effettiva esecuzione delle prestazioni. Da qui, la conferma dell'atto impositivo.

Il principio ribadito: l'onere della prova spetta al contribuente

La decisione si inserisce in un orientamento giurisprudenziale ormai consolidato, secondo cui è il contribuente a dover dimostrare, con documentazione certa e analitica, l'inerenza, l'effettività e la congruità dei costi dedotti. Una fattura, per quanto regolarmente emessa e registrata, non è di per sé sufficiente se non consente di individuare con chiarezza la natura della prestazione ricevuta.

Implicazioni operative

La sentenza n. 3331/2/2024 rappresenta quindi un ulteriore monito per le imprese e i professionisti sull'importanza della corretta e puntuale documentazione delle spese sostenute. In particolare, nei rapporti contrattuali continuativi o complessi, è fondamentale integrare le fatture con documentazione accessoria che permetta di verificare l'effettività della prestazione: ordini di servizio, report periodici, scambi di corrispondenza, evidenze operative.

In caso contrario, anche un contratto formalmente valido può risultare insufficiente a dimostrare il diritto alla deduzione fiscale, con il rischio concreto di contestazioni, sanzioni e accertamenti a sfavore del contribuente.

Risposta interpello 75/2025: compilazione del quadro RW

Investimenti esteri, con il regime dichiarativo obbligo del quadro RW.

Con la risposta all'interpello n. 75/2025 dell'Agenzia delle Entrate, si precisa che gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria affidate in gestione o amministrazione ad intermediari residenti in Italia devono essere indicati nel quadro RW solo se il contribuente ha optato per il regime dichiarativo (ai fini del monitoraggio). Al contrario, nel caso di opzione per il regime del risparmio amministrato o gestito, non vige alcun obbligo di compilazione.





AUDIT

Documento di Ricerca Assirevi n. 262: Aspetti relativi alla relazione del soggetto incaricato dell'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità (d.lgs. 125/2024)

Nel mese di marzo 2025 Assirevi ha pubblicato il Documento di Ricerca n. 262 che ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 (nel seguito "D.Lgs. 125/2024" o "Decreto") di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE ("CSRD").

Il Documento di Ricerca n. 262 emesso da Assirevi nel mese di marzo 2025 ha lo scopo di fornire alle Associate indicazioni utili in relazione agli incarichi per l'attestazione della rendicontazione di sostenibilità predisposta ai sensi del Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 (nel seguito "D.Lgs. 125/2024" o "Decreto") di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (Corporate Sustainability Reporting Directive, nel seguito "CSRD"). In particolare, il Documento di Ricerca si sofferma su specifici aspetti delle relazioni del revisore sull'esame limitato della rendicontazione di sostenibilità individuale e consolidata, fornendo esempi delle possibili procedure da svolgere, nonché un esempio di lettera di attestazione relativa ad incarichi di questa specie.

Nello specifico il Documento richiama le norme e i principi di riferimento che disciplinano l'attività di attestazione della rendicontazione di sostenibilità e in particolare il D.Lgs. 125/2024 e il principio Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia), e riporta a titolo esemplificativo le principali procedure da riportare nel paragrafo "Riepilogo del lavoro svolto" previsto dal citato principio SSAE Italia.

Il D.Lgs. 125/2024 richiede al revisore della rendicontazione di sostenibilità incaricato ai sensi dell'art. 8, l'espressione di proprie conclusioni, basate su un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato, circa la conformità della rendicontazione di sostenibilità di cui agli artt. 3 e 4 del Decreto:

- a quanto richiesto dalle norme del Decreto che ne disciplinano i criteri di redazione;
- all'obbligo di marcatura della rendicontazione di sostenibilità di cui agli articoli 3, comma 10, e 4, comma 9 del Decreto (nel formato elettronico di comunicazione specificato all'articolo 3 del regolamento delegato (UE) 2019/815 della Commissione, del 17 dicembre 2018);
- all'osservanza degli obblighi di informativa previsti dall'art. 8 del Regolamento (UE) 2020/852 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 18 giugno 2020 (il "Regolamento Tassonomia").

Il Principio di Attestazione della Rendicontazione di Sostenibilità: Standard on Sustainability Assurance Engagement - SSAE (Italia) emesso con Determina del Ragioniere Generale dello Stato del 30 gennaio 2025 (il "Principio"), prevede che lo stesso debba essere utilizzato "unitamente al principio internazionale sugli incarichi di assurance (ISAE) n. 3000 (Revised) "Incarichi di assurance diversi dalle revisioni contabili complete o dalle revisioni contabili limitate dell'informativa finanziaria storica" emanato dall'International Auditing and Assurance Standards Board ("ISAE 3000R") nelle parti che si riferiscono a un incarico finalizzato ad acquisire un livello di sicurezza limitato". Tale Principio non tratta invece delle responsabilità del revisore della





rendicontazione di sostenibilità di cui al precedente capoverso in merito all'espressione delle conclusioni circa la conformità della stessa rendicontazione all'obbligo di marcatura di cui agli artt. 3, comma 11, e 4, comma 10, del Decreto in quanto il quadro normativo è ancora in fase di definizione.

Documento di Ricerca Assirevi n. 244R: Attività della società di revisione indipendente sul bilancio degli enti del terzo settore

Il Documento di Ricerca pubblicato nel mese di marzo 2025 intende fornire linee guida utili alle Associate in relazione alla revisione del bilancio degli Enti del Terzo Settore ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 e sostituisce il Documento di Ricerca n. 244R (Marzo 2024).

Il Documento di Ricerca in oggetto intende fornire linee guida utili alle Associate in relazione alla revisione del bilancio degli Enti del Terzo Settore (nel seguito, gli "ETS") ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (nel seguito, il "Codice del Terzo Settore" o il "CTS") e sostituisce il Documento di Ricerca n. 244R (Marzo 2024) che è stato aggiornato per tenere conto delle modifiche apportate al CTS dall'art. 4 della Legge 4 luglio 2024, n. 104, nonché di recenti note del Ministero del Lavoro. Il Documento esamina inoltre i profili relativi alle modalità di conferimento dell'incarico di revisione negli ETS al verificarsi dei presupposti di cui al suddetto art. 31 CTS.

L'art. 31 CTS, da ultimo modificato dall'art. 4 della Legge 4 luglio 2024, n. 104, prevede l'obbligo per le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore di nominare un revisore legale dei conti quando l'ETS superi, per due esercizi consecutivi, "due dei seguenti limiti: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.500.000,00 euro; b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 3 milioni di euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità". La revisione legale può essere anche affidata all'organo di controllo dell'ETS costituito ai sensi dell'art. 30 CTS.

In merito all'attività di revisione legale, il D.M. 5 marzo 2020 ha chiarito che "Il soggetto incaricato, in conformità all'art. 31 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del decreto legislativo n. 39/2010".

Assirevi nel Documento evidenzia inoltre che le Note del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 2 novembre 2020, del 29 dicembre 2021 e del 22 dicembre 2023 hanno indicato come gli artt. 13 (Scritture





contabili e bilancio), 30 (Organo di controllo) e 31 (Revisione legale dei conti) CTS sono tra le norme che “non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all’operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS).

Pertanto, il panorama normativo delineato sopra e i relativi chiarimenti interpretativi forniti dal Ministero hanno portato a ritenere che gli enti che transitano automaticamente nel RUNTS, seppur non ancora formalmente iscritti in tale Registro, siano obbligati a redigere i bilanci secondo le disposizioni del CTS, del D.M. 5 marzo 2020 e del Principio Contabile ETS e ad assoggettarli alla verifica del revisore nominato ai sensi dell’art. 31 CTS già a decorrere dall’esercizio 2021.

In tema di conferimento degli incarichi di revisione, sebbene il CTS non preveda una esplicita norma o uno specifico rimando alla disciplina delle società di capitali, la dottrina che si è espressa in proposito ha chiarito che *“gli incarichi di revisione legale negli ETS dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari”*.

In ragione di ciò, si ritiene quindi richiamabile, anche per gli ETS, l’art. 13 del d.lgs. 39/2010. Come noto, il citato articolo statuisce che, salva l’ipotesi di neo-costituzione della società in cui la nomina del revisore deve avvenire nell’atto costitutivo, “l’assemblea, su proposta motivata dell’organo di controllo, conferisce l’incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l’intera durata dell’incarico e gli eventuali criteri per l’adeguamento di tale corrispettivo durante l’incarico”.

Anche nel contesto degli ETS, si ritiene quindi che la nomina del revisore debba avvenire nell’atto costitutivo solamente nell’ipotesi di neo-costituzione dell’ente (cfr. art. 21 CTS). Nel caso invece di enti già costituiti, questi devono, in primo luogo, adeguare lo statuto alla disciplina del CTS – prevedendo, inter alia, la nomina del revisore se applicabile – e, in seguito, conferire l’incarico di revisione in sede assembleare (ove tale organo sia previsto dalla legge).

Con riguardo, infine, al soggetto deputato a formulare la proposta motivata di incarico in assemblea, nel silenzio del CTS sul punto, pare ragionevole ritenere che debba procedervi l’organo di controllo, in virtù di quanto previsto dal menzionato art. 13 d.lgs. 39/2010.



LEGAL

Nuovi limiti alla responsabilità dei sindaci: pubblicata la Legge n. 35/2025

Con la pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28 marzo 2025, la Legge 14 marzo 2025, n. 35, che modifica l'articolo 2407 del Codice civile in materia di responsabilità dei componenti del collegio sindacale, entrerà ufficialmente in vigore il 12 aprile 2025.

La riforma introduce importanti novità, stabilendo nuovi criteri per la responsabilità dei sindaci, ora parametrata ai compensi percepiti.

1) I nuovi criteri di responsabilità

Il secondo comma dell'articolo 2407 c.c. riformulato prevede che, salvo i casi di dolo, anche quando il collegio sindacale esercita la revisione legale ai sensi dell'articolo 2409-bis, secondo comma, i sindaci che violano i propri doveri saranno responsabili per i danni arrecati alla società, ai soci, ai creditori e ai terzi nei limiti di un multiplo del compenso annuo percepito, secondo le seguenti soglie:

- per compensi fino a 10.000 euro, la responsabilità sarà limitata a quindici volte il compenso;
- per compensi tra 10.000 e 50.000 euro, il limite sarà pari a dodici volte il compenso;
- per compensi superiori a 50.000 euro, la responsabilità sarà fissata a dieci volte il compenso.

2) Modifica della prescrizione dell'azione di responsabilità

Un'ulteriore innovazione riguarda i termini di prescrizione per l'azione di responsabilità nei confronti dei sindaci. Il nuovo comma 4 dell'articolo 2407 stabilisce che tale azione si prescrive entro cinque anni dal deposito della relazione di cui all'articolo 2429 del Codice civile, riferita all'esercizio in cui si è verificato il danno.

3) Verso una riforma anche per i revisori legali?

La riforma della responsabilità potrebbe presto estendersi anche ai revisori legali. Attualmente, è stato presentato al Senato il disegno di legge n. 1426, intitolato *Modifiche al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39*. Sebbene il testo non sia ancora disponibile, si ipotizza che possa intervenire sul d.lgs. n. 39/2010 introducendo analoghi limiti alla responsabilità dei revisori, in linea con quanto previsto dalla Legge n. 35/2025 per i sindaci.

Questa evoluzione normativa segna un importante passo verso una maggiore certezza giuridica per i professionisti coinvolti nella vigilanza societaria, bilanciando le esigenze di tutela degli stakeholder con la necessità di evitare eccessivi oneri di responsabilità per i sindaci e, possibilmente, per i revisori legali.





Legittimità dei controlli difensivi da parte del datore di lavoro: commento dell'ordinanza della Corte di Cassazione del 25 febbraio 2025, n. 4936

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 4936 del 25 febbraio 2025, è tornata sul tema molto discusso precisando ulteriormente i limiti di legittimità dei controlli difensivi del datore di lavoro precisandone ulteriormente i limiti di legittimità con particolare riferimento all'uso di strumenti elettronici aziendali come tablet o smartphone, utilizzati dai dipendenti per l'esecuzione della prestazione lavorativa.

Secondo la Suprema Corte, tali controlli non violano l'articolo 4 dello Statuto dei Lavoratori se il dispositivo non è utilizzato per un controllo a distanza, ma per verificare la veridicità dei dati forniti dal lavoratore, soprattutto in caso di contestazioni disciplinari. In questa prospettiva, il dispositivo aziendale assume il ruolo di un *badge* virtuale, e il lavoratore è responsabile della trasmissione delle corrette informazioni.

Inoltre, la Cassazione ha ribadito che l'intervento di un'agenzia investigativa è lecito quando finalizzato ad accertare comportamenti illeciti o fraudolenti che possano arrecare danno al datore di lavoro, purché non sia volto a monitorare l'adempimento della prestazione lavorativa, in conformità con le tutele previste dagli articoli 2 e 3 dello Statuto dei Lavoratori.

Il caso esaminato riguardava un operaio licenziato per giusta causa nell'ottobre 2019, dopo che gli erano stati contestati diversi comportamenti scorretti, tra cui false attestazioni della presenza in servizio, dichiarazione di orari non corrispondenti agli effettivi interventi presso gli utenti, uso improprio dell'auto aziendale e soste in locali pubblici durante l'orario di lavoro con la divisa aziendale.

Il lavoratore aveva impugnato il licenziamento dinanzi al Tribunale di Napoli, sostenendo l'illegittimità del provvedimento per insussistenza dei fatti contestati, per la mancata affissione del codice disciplinare e per la violazione delle norme sui controlli del datore di lavoro, facendo inoltre riferimento a una clausola del CCNL applicabile che prevedeva una sanzione conservativa per condotte simili. Tuttavia, sia il Tribunale di Napoli che la Corte d'Appello avevano respinto il ricorso, infine rigettato anche dalla Suprema Corte di Cassazione che:

1. ha affermato che il controllo sui dati inseriti dal lavoratore tramite tablet aziendale era legittimo, in quanto non si trattava di un controllo occulto, ma della verifica di informazioni volontariamente fornite dal dipendente stesso.
2. ha confermato la legittimità dell'uso dell'agenzia investigativa per accertare condotte fraudolente, ribadendo che tali verifiche non possono riguardare l'ordinario svolgimento della prestazione lavorativa. Anche la questione della mancata affissione del codice disciplinare è stata ritenuta irrilevante, in quanto i comportamenti contestati erano di evidente gravità e lesivi degli obblighi contrattuali.

In conclusione, la Corte di Cassazione ha confermato la legittimità del licenziamento per giusta causa, ribadendo l'importanza di un uso corretto degli strumenti aziendali da parte dei dipendenti e il diritto del **datore di lavoro di tutelare i propri interessi economici e patrimoniali nel rispetto delle norme vigenti**.



ESG

OMNIBUS UPDATES: dove siamo arrivati e cosa ci attende nel cammino per la semplificazione della reportistica ESG

Il 26 febbraio la Commissione europea ha presentato il suo piano di rivoluzione nel campo della reportistica di sostenibilità con i primi pacchetti di semplificazione Omnibus.

L'obiettivo è ridurre gli obblighi sui soggetti economici e stimolare la competitività del mercato europeo, intervenendo in prima battuta sulle direttive CSRD e CSDDD e sul meccanismo CBAM. Nella stessa occasione è stata presentata anche l'opportunità di *"fermare l'orologio"* per le categorie di aziende che uscirebbero dall'obbligo di rendicontazione di sostenibilità nel caso di adozione delle modifiche così come presentate.

A CHE PUNTO SIAMO

Al momento i massimi sforzi sono stati concentrati sul portare avanti **la proposta "stop-the-clock"**. Dopo l'accordo su una posizione comune da parte del Consiglio dell'Unione Europea il 26 marzo, **il Parlamento europeo il 3 aprile ha votato per approvare senza modifiche il posticipo** dell'ingresso in obbligo così come presentato dalla Commissione (ricordando che il rinvio è di due anni per le categorie di aziende non ancora soggette all'obbligo CSRD, ovvero quelle che sarebbero entrate in obbligo dal 2025 e le PMI quotate dal 2026, con le nuove scadenze rispettivamente nel 2027 e 2028).

Con una lettera pubblica del **27 marzo**, la **Commissione ha formalmente incaricato l'EFRAG di revisione gli standard di rendicontazione di sostenibilità**, e cioè gli ESRS. La revisione dovrà puntare a rimuovere i datapoint non rilevanti per lo scopo generale della rendicontazione di sostenibilità, dare priorità i datapoint quantitativi rispetto a quelli narrativi, e distinguere ulteriormente fra datapoint obbligatori e volontari, senza pregiudicare l'interoperabilità con altri standard e l'analisi di materialità.

L'invito della commissaria Albuquerque è quello di completare il riesame entro il 31 ottobre 2025. L'EFRAG è chiamata entro e non oltre il 15 aprile di comunicare alla Commissione una programmazione di lavoro con cui intende organizzare il proprio incarico.

COSA POSSIAMO ATTENDERCI

Completato il procedimento in Parlamento, la questione passa ora al Consiglio dell'Unione Europea per approvare anch'esso formalmente il testo, e consentirne l'entrata in vigore definitiva. Essendo una direttiva, gli stati membri dovranno procedere quanto prima con il recepimento del testo a livello nazionale.

Una volta ottenuto decisione definitiva sul posticipo dell'ingresso in obbligo, i legislatori europei potranno concentrarsi sul discutere il contenuto delle modifiche riguardanti il pacchetto Omnibus I. L'obiettivo è raggiungere un accordo quanto prima anche su di esso, e possibilmente entro la fine del 2025 così come





auspicato dal Consiglio europeo. Nello stesso periodo è attesa anche l'adozione di un atto delegato di modifica alla normativa sulla Tassonomia sulla base dei risultati delle consultazioni pubbliche conclusesi il 26 marzo scorso.

Omnibus non è solo dichiarazioni di sostenibilità: originariamente previsto per la fine di marzo, il **pacchetto sulle cd. *small mid-caps*** sembra essere slittato per la seconda metà di maggio (21 maggio) per dare spazio alla proposta di misure di semplificazione degli obblighi nel settore agricoltura (atteso per il 14 maggio). Si dovrà ulteriormente attendere prima di scoprire quale sia il perimetro di questa categoria di aziende, e come si posizionerà nel quadro delle modifiche di semplificazione avanzate.

IN CONCLUSIONE

In un clima di costante movimento, rimanere aggiornati è la carta vincente per non cadere in allarmismi e confusione. Le negoziazioni nelle aule europee richiedono tempo, anche nella volontà di procedere quanto più rapidamente possibile.

Il focus di ogni azienda, indipendentemente dall'obbligo di reportistica, dovrebbe rimanere saldo sul proprio modello di business e su come ci si voglia presentare sul mercato, sul come e se voler essere sostenibili. Le sfide ambientali e sociali compongono un quadro più ampio del solo pezzo di puzzle che rappresentano i vincoli normativi. Una strategia vincente viene prima dell'intervento regolatorio, rendendosi capace di generare valore per la collettività a prescindere da esso.



SCADENZARIO

Principali scadenze di aprile 2025

DATA	ADEMPIMENTO	
16 aprile	IVA Liquidazione mensile (contribuenti con obbligo mensile)	Termine ultimo per liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente.
	IRPEF Ritenute alla fonte redditi di lavoro dipendente e assimilati	Versamento delle ritenute operate nel mese precedente relative a redditi di lavoro dipendente e assimilati (collaboratori coordinati e continuativi).
	IRPEF Ritenute alla fonte redditi di lavoro autonomo	Versamento delle ritenute operate nel mese precedente per redditi di lavoro autonomo.
	INPS Dipendenti	Versamento dei contributi previdenziali relativi al personale dipendente, per le retribuzioni maturate nel periodo di paga del mese precedente.
	INPS Gestione separata	Versamento del contributo da parte dei committenti, sui compensi corrisposti nel mese precedente a incaricati alla vendita a domicilio e a lavoratori autonomi occasionali (compenso superiore a € 5.000).
	Ritenute sui dividendi	Versamento delle ritenute alla fonte sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente.
28 aprile	IVA comunitaria Elenchi Intrastat mensili/trimestrale	Presentazione in via telematica degli elenchi riepilogativi delle cessioni di beni / servizi resi nel mese/trimestre precedente nei confronti di soggetti UE.
30 aprile	770 semplificato	Per le ritenute e trattenute operate nei mesi di gennaio e febbraio 2025, i sostituti d'imposta che si avvalgono delle nuove disposizioni previste per la semplificazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta possono effettuare i relativi versamenti tramite modello F24 - entro le ordinarie scadenze - e poi trasmettere i dati entro il 30 aprile 2025.
	IVA Modello 2025 anno 2024	Invio telematico diretto o tramite un intermediario abilitato della dichiarazione IVA relativa al 2024.
	IVA TR Primo trimestre 2025	Invio telematico all'Agenzia delle Entrate della domanda di rimborso/compensazione del credito IVA relativo al primo trimestre, utilizzando il mod. IVA TR.



	IMPOSTA DI BOLLO registri contabili 2024	Versamento dell'imposta di bollo, dovuta ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse, tramite il mod. F24 (codice tributo 2501) per i registri contabili (libro giornale / libro degli inventari) relativi al 2024, tenuti in formato elettronico, ovvero conservazione sostitutiva entro il 31.1.2026.
	INPS Dipendenti	Invio telematico del mod. UNI-EMENS contenente sia i dati contributivi che quelli retributivi relativi al mese precedente. L'adempimento interessa anche i compensi corrisposti a collaboratori coordinati e continuativi, incaricati alla vendita a domicilio, lavoratori autonomi occasionali, nonché associati in partecipazione con apporto di lavoro con contratti ancora in essere dopo il D.lgs. n. 81/2015.

