

***Impatti dell'emergenza epidemiologica da
Covid-19 sui bilanci e misure emergenziali a
sostegno delle imprese***

- Parte 2 -

A cura di:

Gianluca Cristofori

STC – Studio Tributario Cristofori

La rinuncia dei soci al credito verso le società partecipate finalizzata al rafforzamento patrimoniale

La rinuncia del credito da parte del socio

OIC 28 § 36

“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”.

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 88, comma 4-bis, del TUIR

“La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero. Nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa”.

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 94, comma 6, del TUIR

*“L’ammontare dei versamenti fatti a fondo perduto o in conto capitale alla società dai propri soci o **della rinuncia ai crediti nei confronti della società dagli stessi soci nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al costo dei titoli e delle quote di cui all’articolo 85, comma 1, lettera c), in proporzione alla quantità delle singole voci della corrispondente categoria; la stessa disposizione vale relativamente agli apporti effettuati dei detentori di strumenti finanziari assimilati alle azioni”***.

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 101, comma 7, del TUIR

*“I versamenti in denaro o in natura fatti a fondo perduto o in conto capitale alle società indicate al comma 6 dai propri soci e la **rinuncia degli stessi soci ai crediti non sono ammessi in deduzione ed il relativo ammontare, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia, si aggiunge al costo della partecipazione**”.*

La rinuncia del credito da parte del socio

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

“[...] In realtà, taluno ha osservato che la soluzione di tassare la società debitrice in luogo del socio creditore desta qualche perplessità sotto il profilo sistematico, in quanto è il socio che, decidendo di rinunciarvi, compie un atto dispositivo del proprio credito e, dunque, sarebbe stato forse più coerente tassare quest’ultimo e non la società che fruisce degli effetti della rinuncia. In altri termini, sarebbe questa una tipica fattispecie di cd. incasso giuridico in cui il titolare del diritto per il fatto che ne dispone in favore della controparte attraverso la rinuncia, pone in essere, per l’appunto, un atto realizzativo del credito [...]”.

La rinuncia del credito da parte del socio

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

“[...] Si è, tuttavia, obiettato che una delle ragioni che ha indotto il legislatore ad adottare questa soluzione, molto probabilmente, è stata quella di assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia del credito in tutti i casi in cui si verifichi questo evento e, cioè, anche quando il socio che rinuncia al proprio credito sia un soggetto non residente estraneo al nostro ordinamento [...]”.

La rinuncia del credito da parte del socio non residente

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

*“[...] In realtà, si tratta di una questione controversa. L’esigenza di far scattare la disciplina in esame in presenza di socio non residente, in effetti, è del tutto evidente e comprensibile nel caso in cui il socio non residente rinunci a crediti precedentemente acquistati da soggetti cedenti residenti nel nostro Stato. In questo caso, infatti, **le eventuali perdite e svalutazioni su crediti che hanno assunto rilevanza fiscale nel nostro ordinamento potrebbero non essere “intercettate” in occasione della rinuncia del credito da parte del socio non residente, visto che tale soggetto non è suscettibile di subire tassazione nel nostro ordinamento [...]”**.*

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 88, comma 4-ter, del TUIR

“Non si considerano, altresì, sopravvenienze attive le riduzioni dei debiti dell’impresa in sede di concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti, previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni, o per effetto della partecipazione delle perdite da parte dell’associato in partecipazione. In caso di concordato di risanamento, di accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell’articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, ovvero di un piano attestato ai sensi dell’articolo 67, terzo comma, lettera d), del citato regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese, o di procedure estere a queste equivalenti, [...]”.

La rinuncia del credito da parte del socio

Art. 88, comma 4-ter, del TUIR

“[...] *la riduzione dei debiti dell'impresa non costituisce sopravvenienza attiva per la parte che eccede le perdite, pregresse e di periodo, di cui all'articolo 84, senza considerare il limite dell'ottanta per cento, la deduzione di periodo e l'eccedenza relativa all'aiuto alla crescita economica di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati di cui al comma 4 dell'articolo 96 del presente testo unico. Ai fini del presente comma rilevano anche le perdite trasferite al consolidato nazionale di cui all'articolo 117 e non ancora utilizzate. Le disposizioni del presente comma si applicano anche per le operazioni di cui al comma 4-bis”.*

La rinuncia del credito da parte del socio

Circolare Assonime n.17 del 28/6/2017

“[...] *La previsione dovrebbe dunque interpretarsi, in relazione al caso di specie, nel senso che **la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia dei soci ai crediti** (od alla conversione del credito in partecipazioni) **intervenuta nell’ambito delle procedure concorsuali destinate alla continuazione dell’attività imprenditoriale** di cui all’art. 88, comma 4-ter, secondo periodo, del TUIR, **va determinata quale differenza tra il valore nominale e il valore fiscale del credito ed è poi assoggettata a detassazione presso la società debitrice per la parte eccedente le perdite di periodo e pregresse nonché gli interessi passivi** (che a loro volta fino a concorrenza si considerano assorbiti e perdono, pertanto, rilevanza fiscale) [...]”.*

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] Al riguardo, è opportuno rammentare che [...] la disciplina di detassazione delle rinunce dei soci si applica a tutte le tipologie di crediti di natura sia finanziaria che commerciale. Come emerge dalla relazione illustrativa al decreto legislativo n. 147 del 2015, con l’introduzione del citato comma 4-bis viene riformato il regime fiscale IRES delle rinunce a crediti da parte dei soci, riconducendolo a unità, a prescindere dalla modalità con cui l’operazione viene formalmente svolta, nonché dai principi contabili utilizzati dai soggetti coinvolti [...]”.

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

*“[...] In particolare, tanto per le operazioni di rinuncia diretta a crediti originariamente sorti in capo al socio, quanto per quelle precedute dall’acquisto del credito (o della partecipazione) da parte del socio (o del creditore), il nuovo regime qualifica fiscalmente come “apporto” la sola parte di rinuncia che corrisponde al valore fiscalmente riconosciuto del credito. [...]. In altri termini, nei limiti del valore fiscale del credito, **il socio aumenta il costo della partecipazione** (come previsto dagli articolo 94, comma 6 e 101, comma 7, del TUIR, modificati dall’articolo 13 del “decreto internazionalizzazione”) **e il soggetto partecipato rileva fiscalmente un apporto (non tassabile)** [...]”.*

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] *L'eccedenza, invece, costituisce per il debitore partecipato una sopravvenienza imponibile, a prescindere dal relativo trattamento contabile, con la conseguenza che si può generare un fenomeno di tassazione da gestire con una variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. In ogni caso, come può desumersi anche dalle risoluzioni n. 41/E del 5 aprile 2001 e n. 152/E del 22 maggio 2002, l'irrilevanza reddituale della rinuncia e della correlata sopravvenienza attiva (attualmente, nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia) trova giustificazione nella volontà del socio di patrimonializzare la società partecipata [...]”.*

La rinuncia del credito da parte del socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] Invero, l'intassabilità della rinuncia ai crediti da parte dei soci si giustifica, in via sistematica, in virtù della cointeressenza del socio-creditore alle vicende della società partecipata. La patrimonializzazione di quest'ultima si riflette, infatti, nell'attivo della partecipante, attraverso un corrispondente aumento del costo della partecipazione. Per il socio l'onere conseguente alla rinuncia non è immediatamente deducibile, ma incrementa il costo della partecipazione. Nel caso in cui, invece, la rinuncia trovi causa nell'animus donandi o nella remissione del debito da parte di un soggetto terzo, l'intera sopravvenienza attiva dovrà essere tassata in capo alla società partecipata in base all'articolo 88, comma 1, del TUIR [...]”.

La rinuncia del credito da parte del socio persona fisica

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] Con riferimento al caso di specie, sulla base di quanto prospettato dall'istante, appare evidente la volontà degli amministratori soci di apportare, attraverso la rinuncia alle quote di TFM accantonate dalla società Alfa S.r.l., nuove risorse al patrimonio della partecipata, con il conseguente aumento del costo della partecipazione da essi detenuta. Tuttavia, dal momento che si è in presenza di crediti per il TFM dovuto a persone fisiche non esercenti un'attività di impresa e che non è pertanto ravvisabile alcuna differenza tra il valore fiscale dei crediti rinunciati e il loro valore nominale, la società partecipata non dovrà tassare alcuna sopravvenienza attiva ai sensi del comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR [...]”.

La rinuncia del credito da parte del socio persona fisica

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] *Allo stesso modo, non si ritiene necessaria la comunicazione alla società partecipata del valore fiscale dei crediti oggetto di rinuncia (articolo 88, comma 4- bis, secondo periodo), non potendosi verificare quelle distorsioni - dovute appunto alla mancata coincidenza tra il valore nominale dei crediti e il loro valore fiscale (ad esempio, per effetto di svalutazione) - che il legislatore ha inteso scongiurare e che sono ravvisabili soltanto in presenza di un'attività di impresa [...]”.*

Rinuncia al credito da parte di amministratori non soci

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] *Dal momento che il comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR fa riferimento in modo esplicito alla qualifica di socio, **la norma in questione non potrà trovare applicazione con riferimento alla rinuncia al TFM operata dagli amministratori non soci.** In tal caso, troverà applicazione il comma 1 dell'articolo 88 del TUIR [...]. Pertanto, a seguito della rinuncia degli amministratori non soci, **se la società istante ha dedotto le quote di TFM accantonate, dovrà assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva. In caso contrario, la rinuncia non avrà effetto fiscale [...]**”.*

Trattamento in capo all'amministratore socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] *Tanto premesso, nel caso di specie, in cui gli amministratori soci hanno rinunciato alle quote di TFM accantonate dalla società istante patrimonializzando la stessa, i crediti rinunciati - che si intendono giuridicamente incassati – dovranno essere assoggettati a tassazione in capo ai soci persone fisiche non imprenditori, con conseguente obbligo di effettuazione della ritenuta alla fonte da parte della società Alfa S.r.l. [...]”.*

Trattamento in capo all'amministratore non socio

Risoluzione n.124/E del 13/10/2017

“[...] Con riferimento, invece, alla rinuncia operata dagli amministratori non soci, non trovando applicazione, come detto in precedenza, il comma 4-bis dell'articolo 88 del TUIR, sarà la società istante ad assoggettare a tassazione la sopravvenienza attiva derivante dalla rinuncia al TFM nei limiti in cui abbia dedotto gli accantonamenti effettuati in passato. Per gli amministratori non soci, in assenza di una contropartita e non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica ed essi non saranno assoggettati ad alcuna imposizione fiscale”.

Compensazione del credito con debiti «di sottoscrizione»

Art. 67, comma 1, lett. c-quinquies), del TUIR

*“**Sono redditi diversi** se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente: [...]*

*c-quinquies) **le plusvalenze ed altri proventi**, diversi da quelli precedentemente indicati, **realizzati mediante** cessione a titolo oneroso ovvero **chiusura di rapporti produttivi di redditi di capitale e mediante cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di crediti pecuniari** o di strumenti finanziari, nonché quelli realizzati mediante rapporti attraverso cui possono essere conseguiti differenziali positivi e negativi in dipendenza di un evento incerto”.*

Compensazione del credito con debiti «di sottoscrizione»

Art. 67, comma 1, lett. c-quinquies), del TUIR

*“Le plusvalenze e gli altri proventi di cui alla lettera c-quinquies) del comma 1 dell’articolo 67, **sono costituiti dalla differenza positiva tra i corrispettivi percepiti ovvero le somme od il valore normale dei beni rimborsati ed i corrispettivi pagati ovvero le somme corrisposte, aumentate di ogni onere inerente alla loro produzione, con esclusione degli interessi passivi. Dal corrispettivo percepito e dalla somma rimborsata si scomputano i redditi di capitale derivanti dal rapporto ceduto maturati ma non riscossi nonché i redditi di capitale maturati a favore del creditore originario ma non riscossi. Si applicano le disposizioni della lettera f) del comma 7”.***

La ristrutturazione del debito

OIC 19 § 73A

*“La società elimina in tutto o in parte il debito dal bilancio quando l’obbligazione contrattuale e/o legale risulta estinta per adempimento o altra causa, o trasferita. **L’estinzione di un debito e l’emissione di un nuovo debito verso la stessa controparte determina l’eliminazione contabile se i termini contrattuali del debito originario differiscono in maniera sostanziale da quelli del debito emesso. Quando, in costanza del medesimo debito, vi sia una variazione sostanziale dei termini contrattuali del debito esistente o di parte dello stesso, attribuibile o meno alla difficoltà finanziaria del debitore (cfr. le fattispecie di ristrutturazione del debito di cui all’Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito), contabilmente si procede all’eliminazione del debito originario con contestuale rilevazione di un nuovo debito”**.*

La ristrutturazione del debito

OIC 19 § 73A

“La data dalla quale si rilevano gli effetti dell’eliminazione contabile coincide con il momento a partire dal quale l’accordo (cfr. Appendice A – Operazioni di ristrutturazione del debito) diviene efficace tra le parti. [...]. Se la data in cui l’accordo diviene efficace ricade tra la data di chiusura dell’esercizio e la data di formazione del bilancio, nel progetto di bilancio dell’esercizio in chiusura viene fornita adeguata informativa sulle caratteristiche dell’operazione e sui potenziali effetti patrimoniali e economici che essa produrrà negli esercizi successivi”.

**Revoca, dimissioni e
risoluzione
consensuale degli
incarichi di revisione
legale assegnati entro
il 16/12/2019**

Soglie dimensionali per la nomina dell'organo di controllo

Art. 2477, comma 2, del Codice civile

“La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:*
 - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;*
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;*
 - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità”.*

Comma sostituito dall'art. 2-bis del D.L. 18/4/2019, n.32, inserito in sede di conversione

Soglie dimensionali per la nomina dell'organo di controllo

Art. 2477, comma 3, del Codice civile

*“**L’obbligo** di nomina dell’organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti”.*

Comma sostituito dall’art. 2-bis del D.L. 18/4/2019, n.32, inserito in sede di conversione

Nomina degli organi di controllo

Art. 2477, comma 5, del Codice civile

“[...] L'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese. [...]”.

Comma modificato dall'art. 379 , comma 2, del D.Lgs. 12/1/2019, n.14

Nomina degli organi di controllo

Art. 379, comma 3, del D.Lgs. 12/1/2019, n.14

*“Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, **devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore** ... **entro la data di approvazione dei bilanci relativi all’esercizio 2019, stabilita ai sensi dell’articolo 2364, secondo comma, del codice civile** [...]”.*

Comma modificato dall’art. 8, comma 6-sexies, D.L. 30/12/2019, n.162

Nomina degli organi di controllo

Art. 379, comma 3, del D.Lgs. 12/1/2019, n.14

“[...] Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell’atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo”, ovvero il 2019 e il 2018.

Termine ampio per la convocazione dell'assemblea

Art. 106, comma 1, D.L. 17/3/2020, n.18

*“In **deroga** a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del **codice civile** o alle diverse **disposizioni statutarie**, l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio”.*

La modifica del termine da ultimo operata dal cd. «Decreto Milleproroghe» apre la questione della gestione degli incarichi già affidati entro il precedente termine del 16/12/2019.

Incarichi già assegnati entro il precedente termine

Secondo Assirevi (Documento di ricerca n.234 del 23/4/2020), infatti, ad esempio, potrebbe verificarsi il caso in cui l'incarico di revisione legale sia stato conferito per il triennio 2019-2021 in virtù del superamento, per gli esercizi 2017 e 2018, dei parametri di cui all'art. 2477, comma 2, del Codice civile. In tale fattispecie, il conferimento stesso non sarebbe allineato alla nuova disciplina dell'art. 349 del Codice della crisi (che ora prende in considerazione gli esercizi 2018 e 2019). In tale ipotesi, infatti, risulterebbe venuto meno il presupposto normativo dell'intervenuto conferimento dell'incarico. Sussisterebbero dunque – secondo Assirevi – i presupposti per una interruzione anticipata del mandato in conformità a quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 39/2010 e dal Decreto 28/12/2012, n.261, vale a dire tramite revoca per giusta causa, dimissioni o risoluzione consensuale.

Giusta causa di revoca

Art. 4, comma 1, del D.M. 28/12/2012, n.261

“Costituiscono giusta causa di revoca:

- a) il cambio del soggetto che, ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, esercita il controllo della società assoggettata a revisione, salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo;
- b) il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento; [...]

Giusta causa di revoca

Art. 4, comma 1, del D.M. 28/12/2012, n.261

“Costituiscono giusta causa di revoca: [...]

c) i cambiamenti all'interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;

d) la sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;

e) il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo; [...]

Giusta causa di revoca

Art. 4, comma 1, del D.M. 28/12/2012, n.261

“Costituiscono giusta causa di revoca: [...]

- f) i gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;*
- g) l’acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;*
- h) la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l’indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;*
- i) la sopravvenuta insussistenza dell’obbligo di revisione legale per l’intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge”.*

Giusta causa di revoca

Art. 4, commi 2 e 3, del D.M. 28/12/2012, n.261

“Costituiscono, altresì, ipotesi di giusta causa di revoca dell’incarico i fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell’attività di revisione legale”.

Divieto di nuovo incarico

Art. 8, comma 1, del D.M. 28/12/2012, n.261

“Fermo restando quanto previsto per gli enti di interesse pubblico, in caso di revoca per giusta causa o dimissioni da un incarico presso un ente diverso da quelli di interesse pubblico, il revisore legale o la società di revisione legale possono assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata” – cd. periodo di «cooling-off».

Risoluzione consensuale del contratto di revisione

Art. 7, commi 1 e 2, del D.M. 28/12/2012, n.261

*“Il revisore legale o la società di revisione legale e la società assoggettata a revisione **possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto di revisione**, **purché sia garantita la continuità dell’attività di revisione legale**”.*

*“L’**assemblea**, **acquisite le osservazioni** formulate dal **revisore legale** o dalla società di revisione legale e **sentito l’organo di controllo anche sulle predette osservazioni**, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e **provvede a conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un’altra società di revisione**”.*

Risoluzione consensuale del contratto di revisione

Art. 7, comma 3, del D.M. 28/12/2012, n.261

“In ogni caso, le funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale o dalla medesima società di revisione legale fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni”.

Incarichi già assegnati entro il precedente termine

L'art. 8 del D.M. n.261/2012, dunque, impone un obbligo di *cooling-off* nel caso in cui la cessazione anticipata dell'incarico sia conseguenza di una **revoca da parte della società** o **delle dimissioni del revisore**. Analogo obbligo **non è invece previsto per l'ipotesi di risoluzione consensuale dell'incarico: in questa circostanza, quindi, la società potrà nuovamente procedere ad incaricare della revisione legale dei propri conti il revisore cessato.**

Incarichi già assegnati entro il precedente termine

Tale facoltà non parrebbe infatti preclusa dal mero dato letterale dell'art. 7, comma 2, del D.M. n.261/2012. In tal senso si è ampiamente orientata la prassi (Cfr. Circolare Assonime n.19/2013) dal 2012 a seguire.

Alla luce di ciò – sempre secondo Assirevi – **gli incarichi conferiti entro il 16/12/2019 per il triennio 2019-2021 potranno essere oggetto di risoluzione consensuale tra le parti** ai sensi degli artt. 13 del D.Lgs. n.39/2010 e 7 del D.M. n.261/2012.

Incarichi già assegnati entro il precedente termine

Assirevi ritiene che in tale circostanza, in cui l'interruzione anticipata dell'incarico è motivata dal venire meno del presupposto normativo per l'emissione della relazione di revisione, occorre formalizzare al più presto e, comunque, prima dei 15 giorni che precedono l'assemblea di approvazione del bilancio 2019, l'accordo tra amministratori e revisori.

Possibili strutture di controllo

Secondo Assirevi, dal dato letterale dell'art. 2477 del Codice civile emergerebbe la possibilità per le S.r.l. di optare tra diverse possibili strutture di controllo: **solo interno** (nomina di un organo di controllo, unipersonale o collegiale, che svolga sia la funzione di controllo sulla gestione, sia la revisione legale), **solo esterno** (nomina di un revisore, che svolga la sola revisione legale) **ovvero interno ed esterno** (nomina sia dell'organo di controllo, sia del revisore).

Ne deriva insomma come il legislatore abbia anche di recente confermato che il sistema dei controlli nelle S.r.l. è improntato ai principi di elevata flessibilità, senza imporre, quindi, una soluzione predefinita.