

PRIME NOMINE NELLE SRL: **SINDACO O REVISORE?**

14 Aprile 2023

Sala Convegni Centro Federale FIGC Marche
Ancona

Dott. Gabriele GIAMMARINI – ODCEC Ancona

Programma

- 1. La nuova formulazione dell'art. 2477 c.c.**
2. Le diverse funzioni e responsabilità di sindaci e revisori
3. Il tema dell'indipendenza

Il nuovo art. 2477

ripetute modifiche

- Formulazione senza pace (nell'ultimo decennio: introduzione del sindaco unico, irrilevanza importo del capitale sociale, limiti ribassati, limiti rialzati, prime nomine entro il 2019, 2021, 2022)
- Da ultimo art. 1 bis DL 24.08.2021 n. 118 «Proroga del termine per la nomina degli organi di controllo nelle società a responsabilità limitata e nelle società cooperative» che ha modificato l'articolo 379, comma 3, del CCII.
 - «3. 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 e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma **entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022**»

Il nuovo art. 2477

Testo (1)

*L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la **nomina di un organo di controllo o di un revisore**. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un **solo membro effettivo**.*

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*

Il nuovo art. 2477

Testo (2)

*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.*

*Nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, **si applicano le disposizioni sul collegio sindacale** previste per le società per azioni.*

*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**.*

Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo.

Il nuovo art. 2477

Focus su alcuni aspetti di rilievo

- Società tenute alla redazione del bilancio consolidato
- Società che controlla una società tenuta all'obbligo del controllo legale dei conti
- Nomine legate ai nuovi limiti
- Effetti della mancata nomina

Programma

1. La nuova formulazione dell'art. 2477 c.c.

2. Le diverse funzioni e responsabilità di sindaci e revisori

3. Il tema dell'indipendenza

Sindaci e revisori

due mestieri diversi

- Organo di controllo e revisore legale: ruoli con **aree di sinergie** importanti ma anche con **compiti diversi**, che si riflettono inevitabilmente sulle rispettive **responsabilità**.
- Tali differenze di compiti e di responsabilità emergono con maggiore nettezza nel corso della crisi d'impresa (ancor di più dopo il recepimento della Direttiva *Insolvency*)

I due profili si «sommano»
nelle figure dei **sindaci**
incaricati della revisione legale

Sindaci e revisori

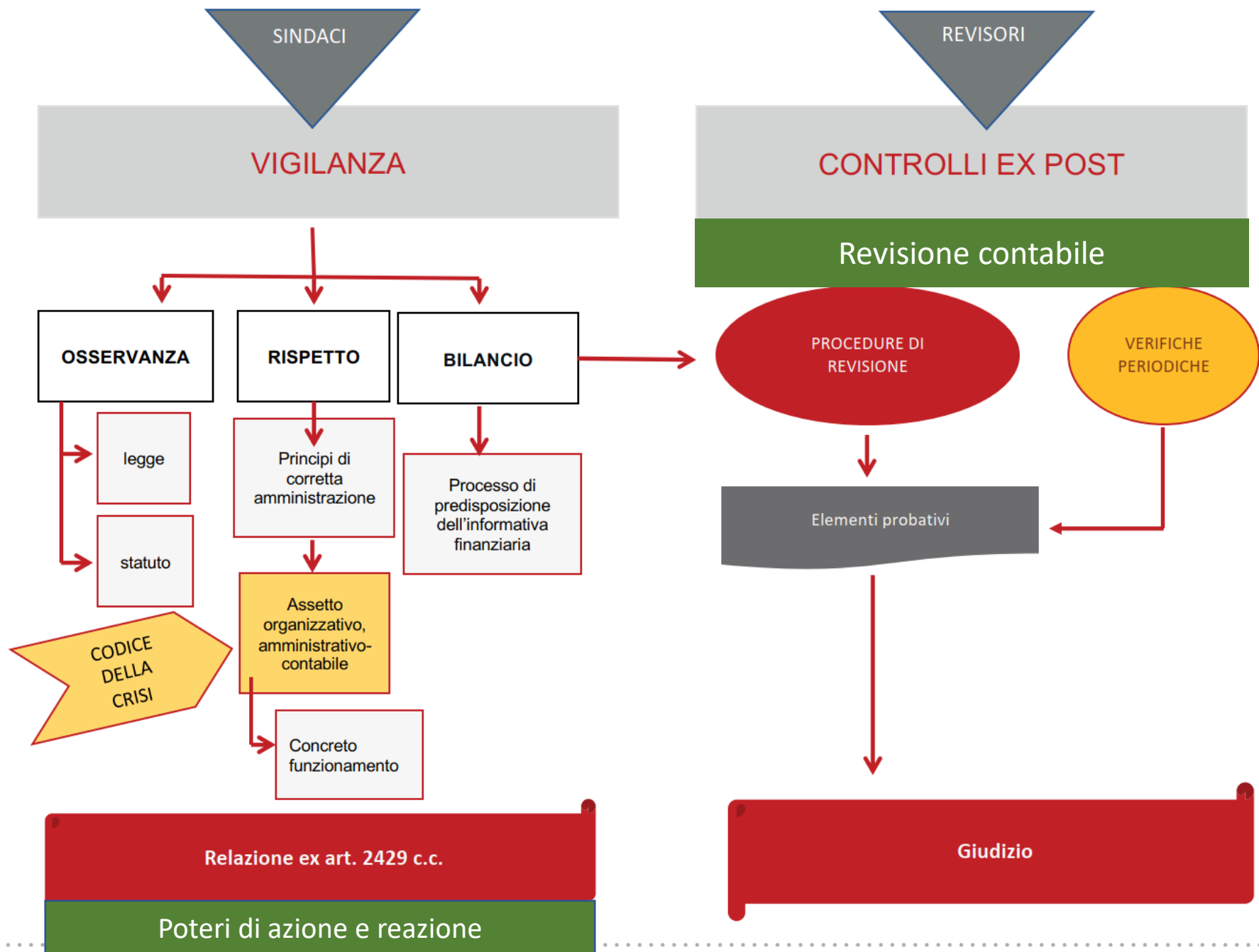
principali norme e prassi di riferimento per l'attività

Diligenza
professionale

- **Sindaci**
 - **Codice civile**
 - **Norme di comportamento del collegio sindacale (*di società non quotate*)**
- **Revisori legali**
 - **D. Lgs 39/2010**
 - **Principi di revisione internazionale (*ISA Italia*)**

Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni (CNDCEC)

Sindaci e revisori *Ruoli diversi*



Sindaci

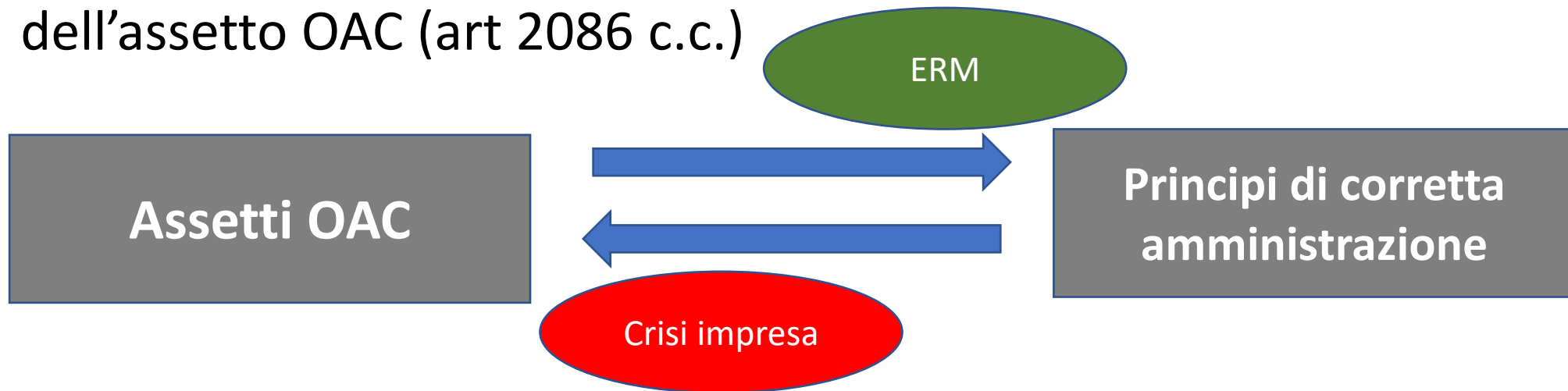
principali poteri-doveri di azione e reazione

- Convocazione dell'assemblea dei soci ex art. **2406 c.c**
- Denuncia al Tribunale ex art. **2409 c.c.**
- Segnalazione ex art. **25-octies del DLgs. 14/2019**
- Domanda di liquidazione giudiziale ex art. **37 del DLgs. 14/2019**

Sindaci

adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo, contabile

- Gli amministratori hanno la responsabilità dell'adeguatezza dell'assetto OAC (art 2086 c.c.)



- I sindaci devono vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento (art. 2403)

Assetti OAC

Art. 3, c. 3 del D.Lgs 14/2019

3. Al fine di prevedere tempestivamente l'emersione della crisi d'impresa, le misure di cui al comma 1 e gli assetti di cui al comma 2 devono consentire di:

*a) rilevare eventuali **squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario**, rapportati alle specifiche caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;*

*b) verificare la **sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità** aziendale almeno per i dodici mesi successivi e rilevare i segnali di cui al comma 4;*

*c) ricavare le **informazioni necessarie** a utilizzare la lista di controllo particolareggiata e a effettuare il test pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento di cui all'articolo 13, al comma 2.*

Assetti OAC

Art. 3, c. 4 del D.Lgs 14/2019 (segnali da intercettare)

4. Costituiscono segnali per la previsione di cui al comma 3:

a) l'esistenza di **debiti per retribuzioni scaduti** da almeno trenta giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;

b) l'esistenza di **debiti verso fornitori scaduti** da almeno novanta giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;

c) l'esistenza di **esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari** che siano scadute da più di sessanta giorni o che abbiano superato da almeno sessanta giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché' rappresentino complessivamente almeno il cinque per cento del totale delle esposizioni;

d) l'esistenza di **una o più delle esposizioni debitorie** previste dall'articolo 25-novies, comma 1.

Assetti OAC

strumenti

- **Organizzativi:** organigramma, funzionigramma, mansionario
- **Amministrativi:** piano industriale, budget, bilanci periodici, analisi degli scostamenti, KPI, piano di tesoreria, anzianità dei crediti, obsolescenza del magazzino, impairment test delle immobilizzazioni,...
- **Contabili:** sistema di rilevazione dei fatti aziendali (completezza, tempestività, accuratezza, attendibilità)

+ la compliance

Assetti OAC

Importanza nella varie fasi della crisi di impresa

Pre-crisi (probabilità di crisi)

si trova in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza e risulta ragionevolmente perseguibile il risanamento dell'impresa (uno squilibrio non ancora tale da causare l'incapacità della stessa di far fronte, con i flussi di cassa prospettici, alle obbligazioni di pagamento dei successivi 12 mesi)

Crisi (probabilità di insolvenza):

lo stato del debitore che rende probabile l'insolvenza e che si manifesta con l'inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi 12 mesi.

Insolvenza

si manifesta con inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni.

Assetti OAC

in evidenza

Decreto 28 settembre 2021 - Composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa, previsto dal decreto-legge 24 agosto 2021 n. 118

28 settembre 2021

Trib. Cagliari, 19 gennaio 2022, Pres. Tamponi, Est. Caschili

ASSETTI ORGANIZZATIVI – Mancanza di adeguati assetti – Ordine di predisposizione su istanza del collegio sindacale – Configurabilità – Nomina di un amministratore giudiziario ex art. 2409 c.c. ai fini della relativa predisposizione – Ipotizzabilità – Compiti.

CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE

Rel. n. 87

UFFICIO DEL MASSIMARIO E DEL RUOLO

Roma, 15 settembre 2022

Oggetto: FALLIMENTO ED ALTRE PROCEDURE CONCORDATARIE - IN GENERE

Nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza - Attuazione della Direttiva UE n. 1083/2019 c.d. *Insolvency* - d.lgs. n. 83/2022.

Sindaci e revisori

diversi compiti, diverse responsabilità

- **Mancata diligenza**
- **Omessa (o inerte) vigilanza** (esercizio dei poteri di controllo, azione e reazione)

Responsabilità revisori

D.Lgs 39/2010

Art. 15 Responsabilità

*1. I revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori **nei confronti della società che ha conferito l'incarico di revisione legale, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri.** Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato. (....)*

*3. L'azione di risarcimento nei confronti dei responsabili ai sensi del presente articolo **si prescrive nel termine di cinque anni** dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.*

Responsabilità revisori

D.Lgs 39/2010

- **Art. 27 – Falsità**
- **Art. 28 – Corruzione**
- **Art. 30 – Compensi illegali**
- **Art. 31 – Rapporti patrimoniali illeciti**

- **Violazione dei principi di deontologia e indipendenza**

Concorso del revisore qualora la sua condotta abbia contribuito alla realizzazione di illeciti propri degli amministratori.

Sindaci responsabilità

PRINCIPALI REATI DEI COMPONENTI DEL COLLEGIO SINDACALE	
REATI PROPRI	False comunicazioni sociali (artt. 2621 e 2622 c.c.) Rivelazione di segreto professionale (art. 622 co. 2 c.p.)
	Falsità nella relazione che accompagna il bilancio (art. 2429 c.c.)
	Omessa esecuzione di denunce, comunicazioni e depositi (art. 2630 c.c.)
	Omessa convocazione dell'assemblea (art. 2631 c.c.)
	Corruzione tra privati e istigazione alla corruzione tra privati (art. 2635 e art. 2635-bis c.c.)
	Ostacolo all'esercizio delle funzioni delle autorità pubbliche di vigilanza (art. 2638 c.c.)
	Bancarotta impropria (artt. 223 e 224 del RD 267/42)
POSSIBILE CONCORSO EX ART. 40 CO. 2 C.P.	Reati societari (artt. 2621 ss. c.c.) ³
	Reati fallimentari (artt. 223, 224, 225, 226 del RD 267/42)
	Reati tributari (DLgs. 74/2000)
	Reati contro la pubblica amministrazione (artt. 317 ss. c.p.)

Sindaci e revisori

Funzioni di interesse pubblico

- *Equo compenso ?*
- *Limitazione delle responsabilità ?*

Programma

- 1. La nuova formulazione dell'art. 2477 c.c.**
- 2. Le diverse funzioni e responsabilità di sindaci e revisori**
- 3. Il tema dell'indipendenza**

Indipendenza

norme e principi di riferimento

Revisori

- Art. **10** del D.Lgs. 39/2019 Indipendenza ed obiettività (*art. 17 per EIP, ESRI*)
- Principi di revisione
 - **ISA Italia 200** Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali
 - **ISA Italia 220** Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio
 - **ISQC Italia 1** Principio internazionale sul controllo della qualità (...)

Sindaci

- **Articolo 2399** Codice Civile
- **Norma di comportamento 1.4**

Indipendenza

norme e principi di riferimento (no EIP)

Principi elaborati dalle organizzazioni professionali (Assirevi, CNDCEC, INRL) ed adottati dal MEF (Determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del **23 marzo 2023**):

Norme di riferimento: D.Lgs 39/2010

Art 9, c.1 : deontologia professionale

Art. 9-bis, c.2: riservatezza e segreto professionale

Art. 10, c. 12: indipendenza e obiettività

"Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti", anche denominato "Codice Italiano di Etica e Indipendenza"

Il revisore, per gli incarichi di revisione contabile del bilancio, deve conformarsi ai principi etici applicabili, inclusi quelli relativi all'indipendenza (ISA Italia 200.14)

Codice Italiano di Etica e Indipendenza - *struttura*

**PARTE 1 – CONFORMITÀ AL CODICE, AI PRINCIPI FONDAMENTALI E AL QUADRO
CONCETTUALE**

(Sezioni da 100 a 120)

**PARTE 2 – PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS IN BUSINESS**

PARTE 2 NON APPLICABILE

**PARTE 3 – SOGGETTI ABILITATI ALLA
REVISIONE**

(Sezioni da 300 a 360)

**PRINCIPI INTERNAZIONALI
SULL'INDIPENDENZA**

(PARTI 4A E 4B)

**PARTE 4A – INDIPENDENZA PER GLI
INCARICHI DI REVISIONE E
REVISIONE LIMITATA**

(Sezioni da 400 a 610)

SEZIONE 800 NON APPLICABILE

**PARTE 4B – INDIPENDENZA PER GLI
INCARICHI DI ASSURANCE DIVERSI
DAGLI INCARICHI DI REVISIONE E
REVISIONE LIMITATA**

PARTE 4B NON APPLICABILE

GLOSSARIO

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

principi deontologici fondamentali (sezione 110)

- Integrità:
- Obiettività
- Formazione, competenza e diligenza professionali
- Riservatezza
- Comportamento professionale:

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

approccio che il revisore deve applicare (sezione 120)

- **Identificazione** dei rischi di mancata osservanza dei principi
- **valutazione** dei rischi identificati;
- **gestione** dei rischi eliminandoli o riducendoli entro un livello accettabile.

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

paragrafo 400.5

Essere indipendente

- Indipendenza mentale

Esprimere un giudizio senza condizionamenti, agendo con integrità, obiettività, scetticismo professionale

- Indipendenza agli occhi dei terzi

il revisore non deve essere associato a situazioni o circostanze talmente significative da indurre un terzo ragionevole e informato a dubitare della sua autonomia nello svolgere l'incarico in modo obiettivo

Codice Italiano di Etica e Indipendenza

parte 4A - indipendenza per gli incarichi di revisione e revisione limitata

Sezione 600 prestazione di servizi non di Assurance a clienti di revisione

- *600.2 I soggetti abilitati alla revisione o i soggetti appartenenti alla rete **possono prestare ai propri clienti di revisione una serie di servizi non di assurance** che risultano coerenti con le proprie capacità e competenze. Fornire servizi non di assurance ai clienti di revisione **può generare rischi di mancata osservanza dei principi fondamentali e rischi per l'indipendenza**.*
- *600.3 La presente sezione stabilisce **regole e linee guida** pertinenti all'applicazione del quadro concettuale per identificare, valutare e gestire i rischi per l'indipendenza nello svolgimento di servizi non di assurance per clienti di revisione (...) Alcune delle sottosezioni includono regole che vietano esplicitamente al soggetto abilitato alla revisione o al soggetto appartenente alla rete di svolgere determinati servizi per un cliente di revisione in determinate circostanze in quanto i rischi generati non possono essere gestiti applicando misure di salvaguardia.*

Indipendenza

prestazione di servizi non di assurance

Servizi	Rischio
601. Servizi di consulenza contabile e tenuta della contabilità	Auto-riesame
602. Servizi amministrativi	Normalmente nessun rischio se sono attività routinarie
603. Servizi di valutazione	Auto-riesame, promozione degli interessi del cliente
604. Servizi fiscali	Auto-riesame, promozione degli interessi del cliente
605. Servizi di «internal audit»	Auto-riesame
606. Servizi relativi ai sistemi informativi	Auto-riesame
607. Servizi di assistenza nell'ambito di un contenzioso	Auto-riesame, promozione degli interessi del cliente
608. Servizi legali	Auto-riesame, promozione degli interessi del cliente
609. Servizi di ricerca del personale	Interesse personale, familiarità, intimidazione
610. Servizi di «corporate finance»	Auto-riesame, promozione degli interessi del cliente

Indipendenza

prestazione di servizi non di assurance

aspetti da tenere in considerazione:

- Fattori rilevanti per la valutazione dei rischi
- Significatività per il bilancio
- Pluralità di servizi (*effetto combinato*)
- Gestione dei rischi
 - Azioni che possono rappresentare misure di salvaguardia
 - Divieti espliciti
- *Assunzione di responsabilità proprie degli amministratori e degli esponenti della direzione (divieto)*

Indipendenza

(art. 10 D. Lgs. 39/2010)

- Qualsiasi persona in grado di influenzare (c.1)
- Analisi da ripetere per tutto il triennio (c.1-bis)
- Compresi i partecipanti alla rete (c.1-ter)

Indipendenza

(art. 10 D. Lgs. 39/2010)

Rischi specifici

*(art. 10, comma 2
Dlgs 39/2010)*

- Interesse personale
- Autoriesame
- Prestazioni di consulenze di parte
- Confidenzialità
- Intimidazione

Analoga
indicazione nel
Codice etico

Indipendenza

(art. 10 D. Lgs. 39/2010)

Altre circostanze

*(art. 10, comma 5 e
ss. Dlgs 39/2010)*

- Strumenti finanziari
- Rapporto di lavoro dipendente
- Corrispettivo «non congruo»
- Corrispettivo «subordinato»
- Retribuzioni «subordinate»
- Regali di valore non trascurabile

Indipendenza

sistemi di salvaguardia

Un sistema di salvaguardia consente al revisore di

- trovare e adottare adeguati rimedi contro le situazioni “a rischio” emerse
 - **durante le attività di verifica preliminare**
 - **oppure successivamente nel corso dello svolgimento dell’incarico di revisione**
- contenere il livello di rischio entro limiti ragionevolmente accettabili.

Sono sostanzialmente sistemi di tipo organizzativo (procedure e direttive interne)

Indipendenza

documentazione

L'art. 10, comma 1-ter, del D.Lgs. 39/2010, *“il revisore legale o la società di revisione legale **documenta nelle carte di lavoro tutti i rischi** rilevanti per la sua indipendenza nonché le **misure adottate per limitare tali rischi**”*.

Indipendenza per il Sindaco

Norma di comportamento 1.4 - Indipendenza

Criteri analoghi a quelli previsti per il revisore

Concetto di dipendenza finanziaria (*tabella con esempi*)