
Attualità

“Revisore legale” e “collegio sindacale”: il controllo del bilancio d’esercizio e consolidato compete al revisore legale

“Statutory Audit” and “Board of Auditors”: the Control of the Annual and of the Consolidated Financial Statements is up to the Statutory Auditor

Flavio Dezzani *

ABSTRACT

Lo scritto, attraverso un’indagine fondata sui dati normativi, delinea le rispettive competenze del collegio sindacale e del revisore legale, fornendo anche l’analisi di alcuni casi.

PAROLE CHIAVE: società – collegio sindacale – revisione legale – bilancio.

The paper outlines the respective responsibilities of the board of auditors and of the statutory auditor, by means of an investigation based on legislative data. The text also provides the analysis of some case laws.

KEYWORDS: company – board of auditors – statutory auditors – financial statements.

* Emerito di Ragioneria presso l’Università di Torino.

SOMMARIO:

1. Premessa. – 2. “Fase III”: 1° gennaio 2004 – “revisore legale” e “collegio sindacale” nelle società non quotate. – 3. “Fase IV”: d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 – istituzione del revisore legale europeo e collegio sindacale. – 4. Le funzioni del “revisore legale” e la funzione del collegio sindacale. – 5. I principi di revisione applicati dal “revisore legale”. – 6. Revisore legale: “responsabilità civile”. – 7. Revisore legale: “responsabilità penale”.

1. Premessa

L’organo di controllo societario – per il nostro codice civile – è il Collegio Sindacale.

Nei Paesi Anglosassoni (es.: USA, Inghilterra, ecc.), invece, non conoscono il Collegio Sindacale: l’organo di controllo è il Revisore Legale, che deve avere tutte le funzioni di controllo nell’ambito delle società.

Il Revisore Legale è un organo esterno alla società, mentre il Collegio Sindacale è un organo interno.

In Italia, vi è sempre stato un “vivace scontro” tra le due associazioni professionali – Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (in passato vi erano due associazioni: Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti e Consiglio Nazionale Ragionieri) e ASSIREVI (Associazione Italiana delle Società di Revisione Legale) – per le funzioni da attribuire al Collegio Sindacale e le funzioni da attribuire al Revisore Legale.

In questo “scontro” si inserirono i Professori di Diritto Commerciale, i cui studi – salvo eccezioni avevano sempre riguardato il Collegio Sindacale e non avevano mai approfondito la funzione del Revisore Legale.

La confusione fu sia di tipo legislativo che di tipo interpretativo: l’inizio porta la data del 1975 e la fine sarà ancora molto lontana nel tempo.

Di seguito vengono individuate le diverse fasi temporali:

I. d.p.r. 31 marzo 1975, n. 136, per le società quotate in borsa;

II. d.lgs. 24 febbraio 1998, n. 58, per le società quotate in borsa;

III. d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6: modifica del Codice Civile dal 1° gennaio 2004, per le società non quotate in borsa;

IV. d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39: istituzione del Revisore Legale Europeo, disciplinato da Direttive e Regolamenti Europei.

In questo articolo sono trattate solamente la fase III e la fase IV, che presentano rilevanti riflessi sul Collegio Sindacale e sul Revisore Legale nelle società non quotate nei mercati regolamentati.

2. “Fase III”: 1° gennaio 2004 – “revisore legale” e “collegio sindacale” nelle società non quotate

Nelle società per azioni non quotate, il Collegio Sindacale era l'unico organo di controllo fino al 31 dicembre 2003. Con il 1° gennaio 2004 – in occasione della riforma societaria – è stato istituito il Revisore Legale dei conti, suddividendo le funzioni del Collegio Sindacale (TAV I).

Tavola I

<p>VECCHIO TESTO COLLEGIO SINDACALE Art. 2403 c.c. <i>Doveri del collegio sindacale</i></p>	
<p>1. Il collegio sindacale deve controllare l'amministrazione della società, vigilare sull'osservanza della legge e dell'atto costitutivo ed <u>accertare la regolare tenuta della contabilità sociale, la corrispondenza del bilancio alle risultanze dei libri e delle scritture contabili e l'osservanza delle norme stabilite dall'art. 2426 per la valutazione del patrimonio sociale.</u></p> <p>2. <u>Il collegio sindacale deve altresì accertare almeno ogni trimestre la consistenza di cassa e l'esistenza dei valori e dei titoli di proprietà sociale o ricevuti dalla società in pegno, cauzione o custodia.</u></p> <p>_____</p> <p>(•) la parte sottolineata è stata abrogata</p>	
<p>NUOVO TESTO (in vigore dal 1° gennaio 2004) COLLEGIO SINDACALE Art. 2403 c.c. <i>Doveri del collegio sindacale</i></p>	<p>NUOVO TESTO (in vigore dal 1° gennaio 2004) REVISORE LEGALE DEI CONTI Art. 2409-bis c.c. <i>Controllo contabile</i></p>
<p><u>Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento</u> ⁽¹⁾.</p> <p>_____</p> <p>(1) Il Collegio Sindacale può anche assumere la funzione del <u>Revisore Legale</u> nel caso previsto dall'art. 2409-bis, comma 2, c.c.: <i>«2. Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.»</i> In questo caso, le responsabilità civili e penali ricadono sul Collegio Sindacale.</p>	<p>1. Il controllo contabile sulla società è esercitato da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro istituito presso il Ministero della giustizia.</p>
	<p>NUOVO TESTO (in vigore dal 1° gennaio 2004) REVISORE LEGALE DEI CONTI Art. 2409-ter c.c. <i>Funzioni di controllo contabile</i></p>
	<p>1. Il revisore o la società incaricata del controllo contabile:</p> <p>a) verifica, nel corso dell'esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;</p> <p>b) verifica se il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;</p> <p>c) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto.</p> <p>2. La relazione sul bilancio è depositata presso la sede della società a norma dell'articolo 2429.</p> <p>3. Il revisore o la società incaricata del controllo contabile può chiedere agli amministratori documenti e notizie utili al controllo e può procedere ad ispezioni; documenta l'attività svolta in apposito libro, tenuto presso la sede della società o in luogo diverso stabilito dallo statuto, secondo le disposizioni dell'articolo 2421, terzo comma.</p>

Vi è una “sostanziale differenza” tra il vecchio ed il nuovo testo dell’art. 2403 c.c. In particolare, il nuovo art. 2403 c.c. sottrae al Collegio Sindacale il controllo contabile, cioè:

a) verifica, nel corso dell’esercizio e con periodicità almeno trimestrale, la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione nelle scritture contabili dei fatti di gestione;

b) verifica se il bilancio di esercizio e, ove redatto, il bilancio consolidato corrispondono alle risultanze delle scritture contabili e degli accertamenti eseguiti e se sono conformi alle norme che li disciplinano;

c) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto.

Il controllo contabile è stato assegnato unicamente alla società di revisione (o Revisore Legale dei conti).

Si riporta lo stralcio della Relazione governativa alla riforma delle società per azioni (d.lgs. 17 gennaio 2003, n. 6), la quale evidenzia le significative innovazioni sul Collegio Sindacale:

«6. Collegio Sindacale

Significative sono state le innovazioni in materia di collegio sindacale.

In primo luogo il controllo contabile è stato sottratto al collegio sindacale ed è stato attribuito ad un revisore o società di revisione (artt. 2403 e 2409-bis primo e secondo comma), con la sola eccezione, per di più facoltativa, per le società che, oltre a non fare ricorso al mercato del capitale di rischio, non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato (artt. 2403, secondo comma, e 2409-bis, terzo comma).

I compiti del collegio sindacale sono stati pertanto limitati alla vigilanza sull’osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società (art. 2403, primo comma): pertanto, sebbene la norma relativa alla responsabilità dei sindaci abbia subito solo piccole modifiche (art. 2407), l’ambito della responsabilità risulta meglio definito e sostanzialmente ristretto.

In secondo luogo sono state meglio definite ed ampliate sia le cause d’ineleggibilità e decadenza al fine di garantire l’indipendenza e neutralità di tutti i sindaci (art. 2399), sia i requisiti di professionalità, prevedendo la possibilità che la maggioranza dei sindaci non sia iscritta nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero della Giustizia, anche se gli altri sindaci devono pur sempre essere iscritti in albi professionali individuati con decreto del Ministro

della Giustizia, o essere professore di ruolo in materie economiche o giuridiche (art. 2397, secondo comma).»

Nell'interpretazione della legge, l'operatore deve essere consapevole che vi è una netta separazione delle funzioni di controllo tra il Collegio Sindacale ed il Revisore Legale, giammai una duplicazione delle funzioni medesime.

Nell'impostazione codicistica vigente dal 1° gennaio 2004, i controlli della contabilità e del bilancio d'esercizio e consolidato delle società non aventi azioni quotate in borsa sono di esclusiva competenza del Revisore legale, mentre il Collegio Sindacale vigila solamente sull'osservanza della legge e dello statuto, nonché sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Si precisa che l'osservanza della legge sulla contabilità e sul bilancio d'esercizio e consolidato sono di esclusiva competenza del Revisore Legale.

3. “Fase IV”: d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 – istituzione del revisore legale europeo e collegio sindacale

Il Revisore Legale europeo rappresenta un'evoluzione delle figure di Revisore regolamentate dalle seguenti disposizioni legislative:

1) art. 155 del d.lgs. 28 febbraio 1998, n. 58: per le società con azioni quotate nei mercati regolamentati;

2) art. 2409-*bis* c.c. e art. 2409-*ter* c.c.: per le società non quotate in borsa.

Con il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 – in attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati – il “Revisore legale” (o “Revisore contabile” o “Società di revisione”) venne disciplinato unicamente dal citato d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, il quale:

- da un lato, abrogò i distinti “regimi” relativi alle società quotate ed a quelle non quotate;

- dall'altro, disciplinò in modo unitario il “revisore legale” dei bilanci delle società con azioni quotate ovvero di quelle con azioni non quotate.

Successivamente, la direttiva 2006/43/CE venne modificata dalla direttiva 2014/56/UE del 16 aprile 2014, recepita dal d.lgs. 17 luglio 2016, n. 135, nonché dal Regolamento (UE) n. 537/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014.

La denominazione attuale continua ad essere d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, anche se il contenuto originario è stato modificato in rilevante misura.

Il Collegio Sindacale, invece, è sempre stato disciplinato dall'art. 2403 c.c. dal 1° gennaio 2004.

La cultura giuridica italiana ha difficoltà ad accettare l'esistenza – presso la stessa società – della figura del REVISORE LEGALE e della figura del SINDACO, come organi distinti ed autonomi, con distinte ed autonome funzioni e responsabilità.

Il “sindaco” ed il “revisore legale” presentano le seguenti caratteristiche distintive:

- 1) conseguono l'abilitazione professionale con distinti esami di Stato;
- 2) sono iscritti in distinti registri professionali: il “sindaco” è iscritto nel Registro tenuto dall'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, mentre il Revisore Legale è iscritto nel Registro dei Revisori Legali tenuto dal MEF (Ministero dell'Economia e delle Finanze);
- 3) sono disciplinati da due distinte legislazioni: il “sindaco” dalla legislazione italiana inserita nel codice civile, mentre il “Revisore Legale” dalla legislazione europea recepita dal d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, con le modifiche apportate dal d.lgs. 17 luglio 2016, n. 135, nonché dal Regolamento (UE) n. 537/2014 del Parlamento Europeo e del Consiglio del 16 aprile 2014;
- 4) il “Revisore Legale” è un organo esterno alla società, mentre il “Sindaco” è un organo interno alla società stessa;
- 5) le “carte di lavoro” sono di proprietà del Revisore Legale, mentre il libro delle adunanze del Collegio Sindacale è un libro sociale.

4. Le funzioni del “revisore legale” e la funzione del collegio sindacale

Il Revisore Legale è regolamentato da un'autonoma legislazione europea (d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39), mentre il Collegio Sindacale è disciplinato dal codice civile.

Nella TAV. II si riportano le funzioni del “Revisore Legale” e del Collegio Sindacale.

Tavola II

<p style="text-align: center;">REVISORE LEGALE D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 Art. 14 <i>Relazione di revisione e giudizio sul bilancio</i></p>	<p style="text-align: center;">COLLEGIO SINDACALE Art. 2403 <i>Doveri del collegio sindacale</i></p>
<p>1. Il revisore legale o la società di revisione legale incaricati di effettuare la revisione legale dei conti:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) esprimono con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto ed illustrano i risultati della revisione legale; b) verificano nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili. <p>2. La relazione, redatta in conformità ai principi di revisione di cui all'articolo 11, comprende:</p> <ol style="list-style-type: none"> a) un paragrafo introduttivo che identifica il bilancio di esercizio o consolidato sottoposto a revisione legale e il quadro normativo sull'informazione finanziaria applicato alla sua redazione; b) una descrizione della portata della revisione legale svolta con l'indicazione dei principi di revisione osservati; c) un giudizio sul bilancio che indica chiaramente se questo è conforme alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio; d) eventuali richiami di informativa che il revisore sottopone all'attenzione dei destinatari del bilancio, senza che essi costituiscano rilievi; e) un giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio e sulla sua conformità alle norme di legge. Il giudizio contiene altresì una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori significativi nella relazione sulla gestione, nel qual caso sono fornite indicazioni sulla natura di tali errori; f) una dichiarazione su eventuali incertezze significative relative a eventi o a circostanze che potrebbero sollevare dubbi significativi sulla capacità della società sottoposta a revisione di mantenere la continuità aziendale; g) l'indicazione della sede del revisore legale o della società di revisione legale. <p>3. Nel caso in cui il revisore esprima un giudizio sul bilancio con rilievi, un giudizio negativo o rilasci una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio, la relazione illustra analiticamente i motivi della decisione.</p>	<p>1. Il collegio sindacale vigila sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento⁽¹⁾.</p> <p>(1) Il Collegio Sindacale può anche assumere la funzione del <u>Revisore Legale</u> nel caso previsto dall'art. 2409-bis, comma 2, c.c.:</p> <p>«2. Lo statuto delle società che non siano tenute alla redazione del bilancio consolidato può prevedere che la revisione legale dei conti sia esercitata dal collegio sindacale. In tal caso il collegio sindacale è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro.»</p> <p>In questo caso, le responsabilità civili e penali ricadono sul Collegio Sindacale.</p>

In sintesi, il revisore legale o la società di revisione legale deve:

- 1) verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- 2) revisionare (o controllare) il bilancio d'esercizio ed il bilancio consolidato, ove redatto, ed esprimere un giudizio su detti bilanci se sono conformi alle norme che ne disciplinano la redazione e se rappresentano in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio.

Il Collegio Sindacale, invece:

1. vigila sull'osservanza della legge;
2. vigila sull'osservanza dello statuto;
3. vigila sul rispetto dei principi di corretta amministrazione;
4. vigila, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento.

Si ripete che l'osservanza della legge sulla contabilità e sul bilancio è di esclusiva spettanza del Revisore Legale. Va ancora richiamato che il CNDCEC ha emanato in data 18 dicembre 2020, con applicazione a partire dal 1° gennaio 2021, il documento "NORME DI COMPORTAMENTO DEL COLLEGIO SINDACALE DI SOCIETÀ NON QUOTATE" dove la norma 3.8 "Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla redazione sulla gestione" nei criteri applicativi recita:

"Il Collegio sindacale nella sua attività di vigilanza sul bilancio d'esercizio vigila sull'osservanza, da parte degli amministratori, delle disposizioni del codice civile relative al procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio di esercizio.

Il Collegio sindacale effettua un controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto. La verifica della rispondenza ai dati contabili spetta, infatti, all'incaricato della revisione legale.

In particolare, il collegio verifica:

- *la rispondenza del bilancio e della relazione ai fatti e alle informazioni di cui il Collegio sindacale è a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza e dei suoi poteri di ispezione e controllo (artt. 2403, 2403-bis, 2405 c.c.).*

Il collegio verifica altresì:

- *che l'iscrizione in bilancio dei costi d'impianto e di ampliamento e, sviluppo siano conformi alle prescrizioni dell'art. 2426, co. 1, n. 5, c.c. (Cfr. Norma 8.4.);*

- che l'iscrizione in bilancio dell'avviamento sia conforme alle prescrizioni dell'art. 2426, co. 1, n. 6, c.c.;
- la correttezza e la legittimità dell'eventuale deroga dell'art. 2423, co. 5, c.c. cui abbiano fatto ricorso gli amministratori.

5. I principi di revisione applicati dal “revisore legale”

Il “Revisore Legale” svolge la sua attività seguendo delle “regole tecniche” che sono denominate “principi di revisione”. In altri termini, i “principi di revisione” indicano al revisore la “via tecnica” che deve seguire per controllare le singole “voci del bilancio” (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa) al fine di esprimere un giudizio che indichi chiaramente se il bilancio è conforme alle norme che ne disciplinano la sua redazione e se il bilancio rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'esercizio.

I principi di revisione internazionali sono elaborati dall'IFAC – *International Federation of Accountants*, l'organizzazione mondiale della professione contabile, con sede a New York (USA).

L'IFAC è costituita solamente da organismi nazionali ed internazionali rappresentativi di professionisti contabili. Ad esempio, l'Italia è rappresentata dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC).

I membri dell'IFAC sono 159 e rappresentano 124 Paesi e 2,5 milioni di professionisti contabili.

L'IFAC è stata fondata nel 1977 (www.IFAC.org).

Nell'ambito dell'IFAC, i principi di revisione internazionali (o *ISA-International Standards on Auditing*) vengono predisposti dall'*International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB).

I principi di revisione internazionali sono denominati – nel nostro Paese – ISA ITALIA. Sono resi obbligatori – ai sensi dell'art. 11 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 – con una “DETERMINA” del Ragioniere Generale dello Stato.

La prima DETERMINA è del 29 dicembre 2014, con decorrenza dal 1° gennaio 2015.

I nuovi principi di revisione o la modifica dei principi medesimi sono sempre resi obbligatori con le DETERMINE del Ragioniere Generale dello Stato.

Nella TAV. III viene riportato l'elenco degli ISA ITALIA in vigore al 31 dicembre 2020.

Tavola III

ELENCO PRINCIPI DI REVISIONE INTERNAZIONALI (ISA ITALIA) (in vigore al 31/12/2020)

	Introduzione ai Principi di Revisione Internazionale (Isa Italia)
	Principio internazionale sul controllo della qualità ISQC (Italia) 1
	Glossario (Italia)
200	Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali (ISA Italia)
210	Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione
220	Controllo della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio
230	La documentazione della revisione contabile
240	Le responsabilità del revisore relativamente alle frodi nella revisione contabile del bilancio
250	La considerazione di leggi e regolamenti nella revisione contabile del bilancio
250B	Le verifiche della regolare tenuta della contabilità sociale
260	Comunicazione con i responsabili delle attività di <i>governance</i>
265	Comunicazione delle carenze nel controllo interno ai responsabili delle attività di <i>governance</i> ed alla direzione
300	Pianificazione della revisione contabile del bilancio
315	L'identificazione e la valutazione dei rischi di errori significativi mediante la comprensione dell'impresa e del contesto in cui opera
320	Significatività nella pianificazione e nello svolgimento della revisione contabile
330	Le risposte del revisore ai rischi identificati e valutati
402	Considerazioni sulla revisione contabile di un'impresa che esternalizza attività avvalendosi di fornitori di servizi
450	Valutazione degli errori identificati nel corso della revisione contabile
500	Elementi probativi
501	Elementi probativi – considerazioni specifiche su determinate voci
505	Conferme esterne
510	Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura
520	Procedure di analisi comparativa
530	Campionamento di revisione
540	Revisione delle stime contabili, incluse le stime contabili del <i>fair value</i> , e della relativa informativa
550	Parti correlate
560	Eventi successivi
570	Continuità aziendale
580	Attestazioni scritte
600	La revisione del bilancio del gruppo – considerazioni specifiche (incluso il lavoro dei revisori delle componenti)
610	Utilizzo del lavoro dei revisori interni
620	Utilizzo del lavoro dell'esperto del revisore
700	Formazione del giudizio e relazione sul bilancio
701	Comunicazione degli aspetti chiave della revisione contabile nella relazione del revisore indipendente
705	Modifiche al giudizio nella relazione del revisore indipendente
706	Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente
710	Informazioni comparative – dati corrispondenti e bilancio comparativo
720	Le responsabilità del revisore relativamente alle altre informazioni presenti in documenti che contengono il bilancio oggetto di revisione contabile
720B	Le responsabilità del soggetto incaricato della revisione legale relativamente alla relazione sulla gestione e ad alcune specifiche informazioni contenute nella relazione sul governo societario e gli assetti proprietari

6. Revisore legale: “responsabilità civile”

La responsabilità civile del “Revisore Legale” è disciplinata dall’art. 15 del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39:

«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.

«2. Il responsabile dell’incarico ed i dipendenti che hanno collaborato all’attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti della società che ha conferito l’incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio 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.»

In sintesi, i revisori legali e le società di revisione legale rispondono per i danni derivanti dall’inadempimento ai loro doveri.

Si riportano i casi esaminati dalla Corte di Cassazione:

• CASO A

La Corte di Cassazione (Pres. Rordorf Renato; Rel. Di Virgilio Rosa Maria), con Sentenza, Sez. I, 17 aprile 2015, n. 7919 ha condannato la Società di Revisione “X” al risarcimento del danno a motivo che l’attività di revisione «non può ritenersi limitata al controllo formale dei dati contabili, “ma deve necessariamente comprendere una verifica di carattere sostanziale circa la corrispondenza delle operazioni riportate ad operazioni realmente eseguite e, viceversa, circa la rappresentazione nella contabilità di ogni operazione”; anzi, l’attività in oggetto attiene proprio al controllo di eventuali errori nella redazione dei bilanci, anche se voluti e artatamente celati, e disvelabili con un controllo diligente, tanto più evidenti, come nel caso, a ragione dell’entità dell’ammontare.».

Non è stata condivisa la tesi della Società di Revisione “X” basata sulla natura dell’attività di revisione quale mero controllo formale sulla documentazione messa a disposizione dalla società il cui bilancio formava oggetto di revisione.

• CASO B

Si riportano alcuni brani tratti dalla Sentenza della Cassazione (Pres. PETTITI Stefano; Rel. OLIVA Stefano), n. 16780 del 21 giugno 2019, la quale ha condannato il Revisore Legale:

1) la funzione del revisore non è meramente compilativa, limitata al solo controllo che al bilancio siano stati allegati tutti i documenti formali di verifica previsti dalle norme, poiché in tal modo non si realizza alcun controllo concreto sulla correttezza della gestione e delle appostazioni delle singole voci che compongono il bilancio stesso.

2) in ogni caso in cui il revisore contabile debba valutare i risultati di specifiche operazioni di verifica e controllo affidate ad organi di controllo endosocietari o a terzi incaricati dalla società oggetto della revisione, la verifica deve estendersi al controllo delle modalità con cui le predette operazioni specifiche sono state condotte e deve esplicitare il metodo valutativo utilizzato dal revisore, le operazioni in concreto compiute e le motivazioni del giudizio finale di adeguatezza o di non adeguatezza.

7. Revisore legale: “responsabilità penale”

Si analizza la prima Sentenza nel nostro Paese sulla responsabilità dei revisori per concorso nella bancarotta fraudolenta impropria da false comunicazioni sociali, contestata dal pubblico ministero con la generale clausola dell'art. 110 c.p. e, in fatto, con il richiamo alla “qualità di revisore contabile” e la locuzione “se i revisori avessero svolto la loro funzione legale, avrebbero dovuto evidenziare nel conto economico la perdita di esercizio...e nello stato patrimoniale la variazione del patrimonio netto, ... uno per ogni annualità di bilancio” (Tribunale di Milano, Pres. Ghinetti Andrea; Est. Ghinetti e Rizzi Emanuela, 1° Sez. Penale, Dep. 14 gennaio 2020).

Il Tribunale precisa – come per gli amministratori e i sindaci – anche per i revisori non vi sono ostacoli a ipotizzare una loro responsabilità di natura commissiva per fatti propri o in concorso con gli amministratori, materiale o morale, secondo i principi generali di imputazione in materia penale allorquando, ad esempio, abbiano svolto in concreto un'attività di consiglio, di suggerimento, di proposito o, in genere di compartecipazione nel reato degli amministratori.

Sulla *vexata quaestio* della “posizione di garanzia” dei revisori contabili, il Tribunale richiama i gravosi compiti istituzionali dei revisori legali e la tutela dell'interesse pubblico che permea la funzione degli stessi. In particolare, è importante rilevare che l'attività di revisione contabile costituisce l'insieme delle

attività di controllo in ordine alla regolare tenuta della contabilità e, quindi, della veritiera e corretta redazione del bilancio d'esercizio o consolidato di gruppo.

La riforma del diritto societario ha, come noto, introdotto nella nostra legislazione il "controllo contabile" per le società di capitale e per le società cooperative, che può essere affidato, a seconda delle circostanze, alle società di revisione, ai revisori individuali o al Collegio Sindacale.

Il revisore legale – secondo il Tribunale – è responsabile per fatti illeciti compiuti dai soggetti sottoposti alla sua vigilanza ed il suo contributo effettivo al danno deriva dalla mancata cautela nell'esprimere i giudizi sul bilancio d'esercizio e nella verifica relativa alla tenuta delle scritture contabili ed alla corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili.

In relazione a fatti illeciti della gestione potenzialmente capaci di avere riflessi sulla correttezza del bilancio d'esercizio il revisore era (ai sensi dell'art. 2409-ter c.c.) ed è (ai sensi dell'art. 14, d.lgs. n. 39/2010) innanzitutto tenuto a esprimere, nella propria relazione, un giudizio con rilievi o un giudizio negativo. Nel caso poi in cui, ad esempio, la società non fornisca informazioni o risposte esaurienti alle richieste di chiarimento su operazioni che appaiono illecite, il revisore doveva e deve dichiarare l'impossibilità a esprimere un giudizio. In tali eventualità, la divulgazione di prassi illecite, tramite la relazione sul bilancio, può avere efficacia impeditiva rispetto a programmi criminosi in itinere.

Per il Tribunale di Milano il diritto penale dell'economia, nel suo complesso, attua da tempo un processo di privatizzazione dei controlli sui comportamenti "a rischio penale" dei c.d. *gatekeepers*, soggetti estranei alla gestione dell'organizzazione complessa, che svolgono, invece, funzioni strategiche di controllo in condizioni di teorica indipendenza.

L'affermazione, risalente in dottrina, che essi, in quanto estranei agli organi sociali, sarebbero essenzialmente privi di posizioni di garanzia non può – per il Tribunale – essere condivisa, neppure anteriormente alla data dell'entrata in vigore del d.lgs. 27 gennaio 2010.

Successivamente, la Sentenza illustra gli illeciti contenuti nelle "carte di lavoro" della società di revisione nonché le operazioni illecite contenute nel bilancio di esercizio. Di seguito si elencano tali fatti illeciti:

- 1) operazioni di acquisto e cessione di *claims*;
- 2) credito nei confronti del Ministero dei trasporti dell'Ucraina;
- 3) omessa svalutazione di partecipazione di società controllata;
- 4) operazioni di cessioni del diritto di opzione sulle azioni e sui crediti ed operazioni di cessione di partecipazione;
- 5) omessa svalutazione di immobilizzazioni immateriali ed iscrizione di crediti per ricavi;

- 6) iscrizione di credito per imposte anticipate;
- 7) omessa iscrizione di costi e passività e avvenuta iscrizione di ricavi e crediti inesistenti.

L'analisi dei suddetti fatti illeciti – secondo il Tribunale – non poteva che indurre il Revisore Legale ad esprimere un “giudizio negativo” sui suddetti bilanci d'esercizio.

