



Dott. Stefano De Rosa

LA REVISIONE DELLE SRL

diritto
VIA

> Nuovo termine per l'obbligo di nomina nelle srl

Nel testo definitivo della legge di conversione del DL 34/2020 (c.d. decreto "Rilancio") è stato confermato l'emendamento, inserito dalla Commissione Bilancio (art. 51-bis), ai sensi del quale, "al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 sulle attività d'impresa, all'articolo 379, comma 3, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, le parole: «bilanci relativi all'esercizio 2019» sono sostituite dalle seguenti: «bilanci relativi all'esercizio 2021»".

> Nuovo termine per l'obbligo di nomina nelle srl

Di conseguenza, l'obbligo di nomina del revisore legale o dell'organo di controllo nelle srl (e nelle cooperative) sarà operativo solo con l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 (e, quindi, nel 2022).

diretto

VIA

> Sintesi degli interventi normativi

Cronologia degli Interventi che hanno inciso nel 2019 e nel 2020 sulla normativa degli obblighi di nomina dei controllori nelle srl:

- Modifica al Codice della Crisi;
- Modifiche del DL 32/2019 convertito;
- Riapertura dei termini ad opera del DL Mille proroghe;
- Decreto Rilancio (rinvio dell'obbligo all'approvazione dei bilanci 2021).

> Novità apportate dal codice della crisi

Ai sensi dell'art. 2477 co. 2 e 3 c.c. in vigore fino al 16.3.2019, l'obbligatorietà della nomina dell'organo di controllo o del revisore era prevista per le srl:

- tenute alla redazione del bilancio consolidato;
- controllanti una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- che per due esercizi consecutivi avessero superato due dei limiti indicati dall'art. 2435-bis co. 1 c.c. per la redazione del bilancio in forma abbreviata (4,4 milioni di totale dell'attivo; 8,8 milioni di euro di ricavi delle vendite e delle prestazioni e 50 dipendenti occupati in media nell'esercizio).

L'obbligo cessava se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non venivano superati.

> Novità apportate dal codice della crisi

L'art. 379 co. 1 del DLgs. 12.1.2019 n. 14 ha sostituito i co. 2 e 3 dell'art. 2477 c.c. A parte la conferma delle ipotesi correlate all'obbligo di redazione del bilancio consolidato e al controllo di una società obbligata alla revisione legale dei conti, si è sostituita la condizione connotata dal superamento per due esercizi consecutivi di almeno "due" dei limiti indicati dall'art. 2435-*bis* c.c. con l'espressa condizione del superamento per due esercizi consecutivi di almeno "uno" dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale pari a 2 milioni di euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni pari a 2 milioni di euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio pari a 10 unità.

> Novità apportate dal codice della crisi

Si segnala, inoltre come:

- mentre nella previgente disciplina, ai fini dell'insorgere dell'obbligo della nomina occorreva il superamento di almeno due degli elementi indicati per due esercizi consecutivi (non necessariamente gli stessi), la disciplina introdotta dal DLgs. 14/2019 ha ritenuto sufficiente il superamento di uno solo degli elementi indicati (anche diversificato) per due esercizi consecutivi;
- si è precisato, altresì, che l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore correlato a tale ultima condizione cessa quando, per tre esercizi consecutivi, e non più per due, non sia superato alcuno dei predetti limiti.

> Novità apportate dal codice della crisi

Inoltre, il co. 3 dell'art. 379 del DLgs. 14/2019, ha fissato in 9 mesi, dal 16.3.2019, ovvero nel 16.12.2019, il termine entro il quale le srl (e le cooperative) già costituite al 16.3.2019 avrebbero dovuto provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore legale e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto (si è precisato, inoltre, che, fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto avrebbero conservato la loro efficacia anche se non conformi alle inderogabili disposizioni previste).

Il comma successivo dell'art. 389 del DLgs. 14/2019, invece, collocava le novità in materia di controlli nelle srl tra quelle in vigore dal 16.3.2019, 30° giorno successivo alla pubblicazione del DLgs. nella G.U.

> Novità apportate dal codice della crisi

Di conseguenza, entro il 16.12.2019 le srl avrebbero dovuto essere “pronte”, (anche) sotto il profilo della strutturazione dei controlli, a dare attuazione alle novità in materia di crisi d’impresa da applicarsi a decorrere dal 15.8.2020.

È stato stabilito, anche, che, ai fini della prima applicazione delle nuove disposizioni dell’art. 2477 co. 2 e 3 c.c., sarebbe stato necessario avere riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza del termine del 16.12.2019 (art. 379 co. 3 ultimo periodo del DLgs. 14/2019).

Pertanto, occorre prendere in considerazione gli esercizi (solari) 2017 e 2018, scadendo il termine nel corso del 2019.

> Modifiche del DL 32/2019 convertito

Prima ancora di pervenire alla scadenza dei termini di adeguamento previsti dal DLgs. 14/2019 (16.12.2019), l'art. 2-*bis* co. 2 del DL 32/2019, come inserito in sede di conversione nella L. 55/2019, in vigore dal 18.6.2019, ha nuovamente sostituito i co. 2 e 3 dell'art. 2477 c.c., rideterminando le soglie di cui alla lett. c) c.c. nel modo seguente:

- totale dell'attivo dello Stato patrimoniale ampliato da 2 a 4 milioni di euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni ampliati da 2 a 4 milioni di euro;
- numero dei dipendenti occupati in media durante l'esercizio ampliato da 10 a 20 unità.

> Modifiche del DL 32/2019 convertito

L'obbligo di nomina correlato a tale ipotesi continua a sorgere al superamento, per due esercizi consecutivi, anche di uno solo dei parametri indicati (non necessariamente lo stesso). Resta, altresì, inalterato l'art. 2477 co. 3 c.c., secondo il quale l'obbligo di nomina in questione cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti .

È rimasto fermo anche il co. 3 primo periodo dell'art. 379 del DLgs. 14/2019 e, quindi, sempre entro il 16.12.2019 le srl (e le cooperative) già costituite avrebbero dovuto provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore legale e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto.

Analogamente, si è lasciato immutato anche il riferimento agli esercizi (solari) 2017 e 2018.

Riapertura dei termini ad opera del DL Mille-proroghe

La L. 28.2.2020 n. 8 di conversione del DL 30.12.2019 n. 162 (c.d. “decreto mille-proroghe”) ha previsto una modifica dell’art. 379 co. 3 del DLgs. 14/2019, stabilendo che le srl obbligate dalla nuova disciplina alla nomina dell’organo di controllo o del revisore legale avrebbero potuto provvedervi “entro la data di approvazione dei bilanci relativi all’esercizio 2019 stabilita ai sensi dell’articolo 2364, secondo comma, del codice civile” (ovvero entro il 29.4.2020 o, in caso di rinvio dei termini, entro il 28.6.2020). Veniva quindi meno il termine originario del 16.12.2019.

Riapertura dei termini ad opera del DL Mille-proroghe

Restava, tuttavia, ferma la previsione dell'ultimo periodo del co. 3 dell'art. 379, ai sensi del quale, ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2477 co. 2 e 3 c.c., “si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo”.

Tali esercizi diventavano il 2018 e lo stesso 2019, mentre il primo bilancio da sottoporre a controlli era quello relativo al 2020.

La nuova previsione non sembrava contemplare i soggetti non solari. Nel caso di esercizio 1° luglio/30 giugno, quindi, il termine di approvazione di tale bilancio sarebbe scaduto oltre il 15.8.2020, originaria data di entrata in vigore dell'obbligo di segnalazione di fondati indizi di crisi all'OCRI (ex art. 14 del DLgs. 14/2019).

Riapertura dei termini ad opera del DL Mille-proroghe

Inoltre, dal testo del nuovo art. 379 co. 3 primo periodo del DLgs. 14/2019 conseguiva che la nomina dell'organo di controllo o del revisore sarebbe dovuta avvenire entro 120 giorni (o al più entro 180 giorni) dalla chiusura dell'esercizio 2019, senza poter fruire dei 30 giorni concessi, a regime, dal co. 5 dell'art. 2477 c.c. nel caso di superamento dei limiti.

> Soggetti già nominati

A fronte di ciò, si poneva il problema di cosa sarebbe accaduto nelle srl che avevano rispettato il termine del 16.12.2019.

Una prima opzione era rappresentata dal lasciare che il soggetto nominato (a prescindere dalla scelta in concreto effettuata) esplicasse le proprie funzioni

.
Nel caso di opzione per il solo revisore legale, si sarebbe potuta aprire la strada della revoca. Ai sensi dell'art. 4 co. 1 lett. i) del DM 261/2012, infatti, costituisce giusta causa di revoca “la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge”.

> Soggetti già nominati

Dovendosi guardare agli esercizi 2018 e 2019, è ad essi che occorreva riferirsi ai fini della obbligatorietà della nomina e, quindi, dell'attività di revisione, e non più agli esercizi 2017 e 2018, con conseguente esclusione, altresì, dell'obbligo di relazionare sul bilancio 2019 .

L'assemblea che prendeva atto del venir meno dell'obbligo di nomina del revisore, quindi, avrebbe potuto provvedere alla revoca. Preventivamente, l'organo di amministrazione avrebbe dovuto comunicare per iscritto al revisore di avere formulato all'assemblea la proposta di giusta causa di revoca, evidenziandone i motivi (art. 3 del DM 261/2012).

> Soggetti già nominati

Secondo altra dottrina, invece, tale revoca non sarebbe stata ammissibile perché la nomina doveva avvenire “entro” il termine per l’approvazione dei bilanci e non in sede di approvazione dei bilanci.

Di conseguenza, tutte le nomine nel frattempo intervenute sarebbero state perfettamente valide e da preservare.

Tale soluzione sarebbe stata supportata da una interpretazione teleologica della norma, tesa – come emergerebbe anche dalle schede di lettura del DL – alla mera proroga dei termini di nomina .

> Soggetti già nominati

Nel caso di opzione per l'organo di controllo (sindaco unico o Collegio sindacale), invece, non essendo ravvisabile né una causa di decadenza, non rientrando tra quelle tassativamente elencate dal legislatore (art. 2399 c.c.), né una giusta causa di revoca da parte dell'assemblea (art. 2400 c.c.), non configurandosi alcun comportamento inadempiente da parte dei sindaci, lo stesso sarebbe dovuto restare in carica fino alla scadenza naturale del mandato.

Sarebbero dovuti permanere in carica fino a scadenza anche i sindaci con funzione di revisione legale, in forza della prevalenza della relativa disciplina in tema di cessazione sulle indicazioni dettate per i revisori.

> Decreto Rilancio – rinvio dell’obbligo di nomina all’approvazione del bilancio 2021

Nel testo definitivo della legge di conversione del DL 34/2020 (c.d. decreto “Rilancio”), è confermato l’emendamento, inserito dalla Commissione Bilancio (art. 51-*bis*) ai sensi del quale, “al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all’emergenza epidemiologica da COVID-19 sulle attività d’impresa, all’art. 379, co. 3 del codice della crisi d’impresa, le parole: «bilanci relativi all’esercizio 2019» sono sostituite dalle seguenti: «bilanci relativi all’esercizio 2021»”.

Di conseguenza, l’obbligo di nomina del revisore legale o dell’organo di controllo nelle srl (e nelle cooperative) sarà operativo solo con l’approvazione del bilancio relativo all’esercizio 2021 (e, quindi, nel 2022).

> Decreto Rilancio – rinvio dell’obbligo di nomina all’approvazione del bilancio 2021

Con l’approvazione del testo sopra riportato, ora, l’obbligo di nomina del revisore legale o dell’organo di controllo slitta in avanti di due esercizi, dovendo avvenire entro la data di approvazione dei bilanci relativi all’esercizio 2021 (ovvero nel 2022), con i bilanci di riferimento che diventano quelli relativi agli esercizi 2020 e 2021.

> Decreto Rilancio – rinvio dell’obbligo di nomina all’approvazione del bilancio 2021

Tale decisione solleva due principali aspetti problematici:

- il primo legato alla posizione dei controllori già nominati;
- il secondo determinato dal mancato coordinamento con l’entrata in vigore degli strumenti di allerta del DLgs. 14/2019 che, al momento, saranno applicabili dal 1° settembre 2021.

In un comunicato stampa diffuso lo scorso 2 luglio (quindi prima dell’approvazione definitiva della nuova norma) il presidente del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti, Massimo Miani, aveva sottolineato come un simile intervento fosse non solo sbagliato, ma anche dannoso.

> Decreto Rilancio – rinvio dell’obbligo di nomina all’approvazione del bilancio 2021

Tale soluzione, inoltre, solleva, nuovamente, la questione relativa alla posizione dei controllori già nominati.

Nel caso di opzione per il solo revisore legale, si potrebbe aprire la strada della revoca. Ai sensi dell’art. 4 comma 1 lett. i) del DM 261/2012, infatti, costituisce giusta causa di revoca “la sopravvenuta insussistenza dell’obbligo di revisione legale per l’intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge”.

In caso di revoca immediata, la riapertura dei termini disposta eviterebbe anche il problema del “cooling off” di cui all’art. 8 del DM 261/2012, richiedendosi, per l’assunzione di un nuovo incarico nella medesima società, che sia trascorso almeno un anno.

Obbligo c.d. di “cooling off” che, comunque, non è applicabile nell’ipotesi di risoluzione consensuale.

> Decreto Rilancio – rinvio dell’obbligo di nomina all’approvazione del bilancio 2021

Nel caso di opzione per l’organo di controllo (sindaco unico o Collegio sindacale), invece, non essendo ravvisabile né una causa di decadenza, non rientrando tra quelle tassativamente elencate dal legislatore (art. 2399 c.c.), né una giusta causa di revoca da parte dell’assemblea (ex art. 2400 c.c., che comunque impone l’avallo del Tribunale), non configurandosi alcun comportamento inadempiente da parte dei sindaci, lo stesso dovrebbe restare in carica fino alla scadenza naturale del mandato. Dovrebbero permanere in carica fino a scadenza, infine, anche i sindaci con funzione di revisione legale.

> Cooperative

Lo slittamento al 2022 riguarda anche le cooperative.

Ai sensi dell'art. 2519 c.c., alle società cooperative, per quanto non previsto dagli artt. 2511 - 2545-octiesdecies c.c., si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla spa. L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla srl nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello Stato patrimoniale non superiore a 1 milione di euro.

> Cooperative

La nomina del “Collegio sindacale” è obbligatoria sia nelle società cooperative-spa con sistema di amministrazione tradizionale che nelle società cooperative-srl, in caso di emissione di strumenti finanziari non partecipativi ovvero nei casi previsti dall’art. 2477 co. 2 c.c. (art. 2543 co. 1 c.c.).

Tale ultima disposizione continua a riferirsi ai casi di cui ai co. 2 e 3 dell’art. 2477 c.c., ma l’ipotesi di cui all’originario co. 2, correlata all’entità del capitale sociale, è stata soppressa dall’art. 20 co. 8 del DL 24.6.2014 n. 91 convertito. Resta, quindi, il riferimento all'attuale art. 2477 co. 2 c.c. come recentemente riformato.

> Cooperative

Inoltre, l'art. 2543 co. 1 c.c. continua a riferirsi anche al solo “Collegio sindacale”. Il Consiglio nazionale del Notariato, peraltro, in CNN Notizie 18.6.2019 n. 113, confermando quanto già sostenuto nello studio d'impresa 113/2012, ha riconosciuto alle cooperative srl la possibilità di nominare l'organo di controllo monocratico o il revisore. “Si tratta, invero, di casi piuttosto rari, poiché in genere le cooperative che superano i parametri dell'art. 2477 c.c. nella maggior parte dei casi superano anche quelli dell'art. 2519 c.c. configurandosi quasi sempre quali società per azioni, con obbligo, indiscusso in questi casi, di dovere nominare ... il collegio sindacale” .

> Cooperative

Anche per le cooperative valgono le regole indicate. Entro il 16.12.2019, quindi, avrebbero dovuto provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore legale e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto avrebbero conservato la loro efficacia anche se non conformi alle inderogabili disposizioni previste. I bilanci sulla base dei quali si sarebbe dovuta verificare la sussistenza dei presupposti erano quelli relativi ai due esercizi precedenti a tale scadenza (ovvero, in genere, i bilanci degli esercizi chiusi al 31.12.2017 e al 31.12.2018).

> Cooperative

La L. 28.2.2020 n. 8 di conversione del DL 30.12.2019 n. 162 (c.d. “decreto milleproroghe”), pubblicata sulla G.U. 29.2.2020 n. 51, S.O. n. 10, ha previsto, inserendo il nuovo co. 6-sexies dell’art. 8, una modifica dell’art. 379 co. 3 primo periodo del DLgs. 14/2019. Si è stabilito che anche le cooperative costituite al 16.3.2019, al ricorrere dei requisiti, potranno provvedere alla nomina dei controllori “entro la data di approvazione dei bilanci relativi all’esercizio 2019 stabilita ai sensi dell’articolo 2364, secondo comma, del codice civile” (ovvero entro il 29.4.2020 o, in caso di rinvio dei termini di approvazione ex art. 2364 co. 2 secondo periodo c.c., entro il 28.6.2020). Veniva quindi meno il termine originario del 16.12.2019.

> Cooperative

Restava, tuttavia, ferma la previsione dell'ultimo periodo del co. 3 del citato art. 379, ai sensi del quale, “ai fini della prima applicazione” delle disposizioni di cui all'art. 2477 co. 2 e 3 c.c., “si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo”.

Tali esercizi diventavano il 2018 e lo stesso 2019, mentre il primo bilancio da sottoporre a controlli era quello relativo al 2020.

Con la nuova norma contenuta nel testo definitivo della legge di conversione del DL 34/2020 (c.d. decreto “Rilancio”), anche per le cooperative è previsto lo slittamento del termine della nomina dei controllori all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 (nel 2022).

> Comunicazioni del revisore e della società

L'abbassamento dei limiti disciplinati dall'art. 2477 c.c., e il conseguente ampliamento della platea delle srl con l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore, hanno fatto tornare di attualità, per molti professionisti, il tema delle comunicazioni al Registro dei revisori legali. Tale adempimento, tra l'altro, non si attiva esclusivamente al momento dell'attribuzione dell'incarico di audit ma può riguardare anche circostanze che si manifestano in momenti successivi (quali il rinnovo o la cessazione dell'incarico stesso).

Nella prassi, inoltre, spesso ci si dimentica che, in alcuni casi, i destinatari degli obblighi non sono soltanto i revisori legali ma anche le società revisionate e (in via sostitutiva) i relativi organi di controllo.

> Comunicazioni al Registro dei revisori legali

Ai sensi dell'art. 11 comma 1 del DM 145/2012, gli iscritti al Registro dei revisori legali devono comunicare al MEF gli incarichi di revisione legale in essere, con specifica indicazione delle seguenti informazioni:

- la denominazione e la partita IVA del soggetto revisionato;
- l'indicazione se il soggetto revisionato è ente di interesse pubblico/ ente sottoposto a regime intermedio ;
- la data di inizio incarico;
- la data di fine incarico ;
- il corrispettivo annuale ;
- Il ruolo.

> Comunicazioni al Registro dei revisori legali

Nella circolare n. 34/2013 del MEF e nelle risposte alle FAQ n. 19 e n. 20 viene sottolineato come, con riferimento ai corrispettivi, gli importi vadano inseriti in ragione d'anno e riferiti alla sola attività di revisione. Pertanto, qualora il professionista che ha ricevuto l'incarico sia un componente di un Collegio sindacale a cui è stata affidata anche la revisione legale, deve essere comunicato al Registro il solo compenso relativo all'attività di revisione legale, eventualmente scorporandolo dal compenso complessivo.

Il corrispettivo attinente all'attività di revisione legale assume poi rilevanza nell'ambito dei controlli di qualità, come risulta dal comma 13 dell'art. 20 del DLgs. 39/2010, e ai fini della determinazione dell'entità dei contributi a carico degli iscritti al Registro il cui costo varia in relazione alla complessità dell'attività svolta (ai sensi dell'art. 21 comma 8 del decreto).

> Comunicazioni al Registro dei revisori legali

All'interno del campo "ruolo" il revisore può selezionare la tipologia di incarico che sta inserendo specificando se ricopre il ruolo di revisore legale o quello di componente di un collegio sindacale. Non va comunicato l'incarico da sindaco supplente presso un collegio sindacale che svolge revisione legale, ma solo il subentro a sindaco effettivo (cfr. Guida operativa del MEF, § 1.10).

diritto
VIA

> Comunicazione della cessazione anticipata dell'incarico alla RGS

Le società assoggettate a revisione diverse dagli enti di interesse pubblico, entro il termine di 15 giorni dalla data in cui l'assemblea ha adottato la deliberazione relativa alla cessazione anticipata dall'incarico, nonché, qualora non adottata contestualmente, quella relativa al conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale, trasmettono alla Ragioneria Generale dello Stato (RGS), in originale o in copia dichiarata conforme dal presidente dell'organo di controllo, la seguente documentazione:

- deliberazione dell'assemblea concernente la cessazione anticipata o il conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale;
- parere dell'organo di controllo;
- relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico.

> Comunicazione della cessazione anticipata dell'incarico alla RGS

La determina Ragioniere Generale dello Stato del 2.4.2013 stabilisce che le comunicazioni di cui all'art. 10 del DM 261/2012, corredate dai relativi allegati, sono effettuate con modalità esclusivamente telematiche all'indirizzo registro.revisionelegale@pec.mef.gov.it. Il messaggio PEC deve riportare in oggetto la tipologia di comunicazione, e quindi “revoca dell'incarico”, “dimissioni del revisore” o “risoluzione consensuale”.

> Comunicazione della cessazione anticipata dell'incarico alla RGS

L'organo di controllo della società assoggettata a revisione vigila in ordine all'osservanza delle disposizioni in materia di comunicazione previste dallo stesso DM 261/2012.

Nel caso rilevi l'omissione della comunicazione relativa alla cessazione anticipata dall'incarico, provvede in via sostitutiva e trasmette direttamente la prescritta documentazione alla Ragioneria Generale dello Stato .

Con riferimento agli obblighi che competono all'organo di controllo, la determina stabilisce che, in caso di organo di controllo collegiale, le comunicazioni sono effettuate, di norma, a cura del suo presidente