

Revisione Legale e Collegio Sindacale: recenti pronunce giurisprudenziali

Dott. Paolo Venero

SOMMARIO:

1. **PREMESSA: LA RESPONSABILITA' DEI SINDACI**
2. **SINDACI E REVISORI**
3. **UN CASO CONCRETO**

1. PREMESSA

LA RESPONSABILITA' DEI SINDACI

La responsabilità (civilistica) dei sindaci è regolata **dall'art. 2407 c.c.**, ai sensi del quale i membri del collegio sindacale sono civilmente “responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica”.

L'art. 2403 c.c., a sua volta, pone in carico al collegio sindacale il dovere di **vigilare** “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.

Il Collegio esercita inoltre il controllo contabile nel caso previsto dall'articolo 2409 bis terzo comma c.c.

1. PREMESSA

LA RESPONSABILITA' DEI SINDACI

Secondo la **giurisprudenza prevalente**, la responsabilità dei sindaci presuppone la contemporanea **sussistenza di tutti i seguenti presupposti**:

- a. condotta illecita degli amministratori (presupposto)
- b. omesso adempimento di un obbligo di controllo gravante sui sindaci,
- c. danno per la società e nesso causale (occorre cioè provare che un diverso e più diligente comportamento dei sindaci avrebbe evitato il danno alla società)

(così **Cassazione n. 24362 del 2013**)

2. SINDACI E REVISORI



Ciò che qui vogliamo affermare è che le competenze e le conseguenti responsabilità mutano in modo rilevante nei casi in cui ai componenti del collegio sindacale sia affidato anche l'incarico della revisione e, quindi,

che sono differenti le responsabilità del sindaco da quelle del revisore (quando sono funzioni distinte)

Infatti, anche a seguito della riforma del diritto societario in vigore dal 2003 e della successiva introduzione del D.lgs. 39/2010, in vigore dal 7 aprile 2010, specificamente dedicato alla attività di revisione – **sono state profondamente differenziate le attività e i ruoli di “sindaco” e di “revisore”**.

[cfr. Introduzione ai Principi di Revisione Internazionali (ISA Italia) elaborati ai sensi dell' art. 11 del D.lgs. 39/10, elaborata dal MEF in relazione all'aggiornamento 2017/2018 degli ISA Italia].

2. SINDACI E REVISORI

Di supporto ad una migliore comprensione del tema sono, innanzitutto, le Norme di Comportamento del Collegio Sindacale per le società non quotate (da ultimo aggiornate il 21.09.2015)

In particolare, la **Norma 3.7.** (“Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio e alla relazione sulla gestione”) precisa, tra i criteri applicativi, che “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 cioè 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, se presente.

2. SINDACI E REVISORI



Il collegio verifica, dunque, la rispondenza del bilancio e della relazione ai fatti e alle informazioni di cui il collegio sindacale è a conoscenza -anche-a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali [**elemento distintivo rispetto agli altri organi di controllo**], 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 dei costi di ricerca, sviluppo e pubblicità siano conformi alle prescrizioni dell'art. 2426, co. 1, n. 5, c.c.;*
- *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. 4, c.c. cui abbiano fatto ricorso gli amministratori.*

D'altra parte la vigilanza sul processo (nb non sui dati di bilancio) emerge anche dalla previsione che

«Qualora il collegio sindacale sia in possesso, in virtù della propria attività di vigilanza, di notizie su determinati fatti o situazioni che incidono sulla rappresentazione in bilancio di operazioni sociali può richiedere ulteriori chiarimenti e informazioni all'organo amministrativo ovvero all'incaricato della revisione legale.

2. SINDACI E REVISORI

La Conclusione della norma in commento (3.7) è chiara.

Il collegio sindacale, nel caso in cui non sia incaricato della revisione legale, :

- a. è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto;**
- a. deve effettuare un **controllo sull'osservanza** da parte degli amministratori delle **norme procedurali** inerenti alla **formazione**, al **deposito** e alla **pubblicazione del bilancio**
- a. **non è tenuto ad effettuare controlli analitici di merito** sul contenuto del bilancio, **né esprimere un giudizio sulla sua attendibilità.**

I collegio sindacale **non ha**, quindi, **alcun obbligo di eseguire procedure di controllo per accertare** la verità, la correttezza e la chiarezza del bilancio.

2. SINDACI E REVISORI

Con riguardo al bilancio consolidato, inoltre, la **Norma 3.8** precisa che “in capo al collegio sindacale non è previsto **alcun obbligo di relazione né di formali espressioni di giudizio** in ordine al bilancio consolidato (il quale, come noto, non è soggetto all’approvazione da parte dell’assemblea dei soci), che sono invece richiesti all’incaricato della revisione legale.

2. SINDACI E REVISORI

Infine, secondo la **Norma 5.3.** (“Scambio di informazioni con l’incaricato della **revisione legale**”) ai fini dello svolgimento della funzione di vigilanza [sorge qui naturale il collegamento con la Norma 3.7 dianzi richiamata] , il collegio sindacale applica il **principio** dello **scambio tempestivo d’informazioni con il revisore legale**

I **criteri applicativi** della norma in commento individuano i **flussi informativi (ad evento e periodici) fra collegio sindacale e revisore** finalizzato allo scambio di dati e informazioni utili e funzionali per l’espletamento dei rispettivi compiti.

La differente natura delle funzioni svolte da tali soggetti fa sì che le informazioni che essi possiedono siano diverse.

3. UN CASO CONCRETO

Si è occupato approfonditamente del tema il Tribunale di Genova nell'ordinanza del 3.10.2017.

Il Fallimento di una società aveva proposto azione di responsabilità ex art. 146 L. Fall. nei confronti di soggetti che per vari periodi hanno ricoperto la carica di amministratore, **sindaco** o revisore dei conti della società, **addebitando le seguenti condotte:**

- prelevamenti indebiti dalle casse sociali posti in essere da taluni amministratori e da altro soggetto estraneo alla società;
- **redazione di bilanci non veritieri a partire da quello relativo all'esercizio 2009** nel corso del quale, in base alle riclassificazioni di bilancio operate dalla procedura, il capitale sociale era già integralmente perduto, **imputandosi ai convenuti l'aggravamento delle perdite derivante dalla prosecuzione dell'attività sociale (in particolare la procedura ricostruisce perdite già dall'esercizio 2009 per circa 10 milioni di euro che poi al 2013 – anno in cui è stata presentata domanda di ammissione al concordato preventivo – sarebbero giunte a circa 24 milioni).**

3. UN CASO CONCRETO

Il Tribunale ha evidenziato, alla luce della particolare situazione di criticità aziendale che il progetto di bilancio 2009 evidenziava, la necessità che i sindaci, nella loro veste anche di revisori contabili fino al 2011, vagliassero con particolare attenzione le poste attive più significative e fra queste quella relativa ad un credito particolarmente critico.

NB Il tema evidenziato è quello riferito alla circolarizzazioni e le conferme da terzi

Tale attivazione avrebbe portato facilmente alla emersione della falsità degli ordini e quindi della voce di credito che dagli stessi scaturiva, atta da sola a mascherare la perdita integrale del patrimonio netto della società sin dall'esercizio 2009, **che imponeva ai sindaci-revisori, nell'inerzia degli amministratori**, di attivarsi per l'adozione dei provvedimenti di ricapitalizzazione ovvero scioglimento.

Sussistevano, dunque, tutti i presupposti per far sorgere l'obbligo di attivarsi al fine di ottenere conferme esterne (presso il presunto debitore o presso il presunto autore dell'ordine) della posta di credito in questione.

3. UN CASO CONCRETO

La sentenza in esame fa anche riferimento al **principio di revisione n. 505 (*)**, approvato dalla Commissione paritetica per la Statuizione dei Principi di Revisione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri e ratificata dai rispettivi Consigli nazionali il 08.10.2002 e il 23.10.2002, aveva specificato che il revisore deve determinare se l'uso delle conferme esterne si renda necessario per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno di determinate asserzioni di bilancio. Nel procedere a tale determinazione, il revisore deve tenere conto della significatività della asserzione. **Il revisore effettua la richiesta di conferma alla data di chiusura dell'esercizio dei crediti verso clienti e dei debiti verso fornitori qualora tali saldi complessivi siano significativi rispetto al bilancio della società revisionata e il livello accertato del rischio intrinseco del rischio di controllo sia alto.**

() Tali principi del 2002 sono stati poi revisionati – com'è noto – alla luce della più recente normativa introdotta dal D.lgs. 39/2010 e s.m.i, confluendo nel più specifico ambito degli ISA ITA (cfr. anche il recente documento approvato dal CNDCEC il 17 gennaio 2018 "Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni"); fermo restando la diversa direzione e prospettiva propria dell'attività di revisione rispetto a quella propria del collegio sindacale.*

3. UN CASO CONCRETO

In particolare il Tribunale in questione chiarisce bene che differenti sono le conclusioni laddove il ruolo ricoperto non include anche quello di revisori.

3. UN CASO CONCRETO



*Accoglimento parziale del 06/10/2017
N. 8880/2017 R.G.*

*Tribunale Civile di Genova
Sezione specializzata imprese*

Il Tribunale riunito in camera di consiglio in persona dei magistrati

Dott. Mario Tuttobene

Dott. Emanuela Giordano

Dott. Francesca Lippi

a scioglimento della riserva che precede ha pronunciato la seguente

Ordinanza

sui reclami riuniti:

[.....OMISSIS]

- Con riferimento ai sindaci:

[.....OMISSIS]

«Non sussiste invece responsabilità per coloro che abbiano ricoperto solo la carica di sindaco non incaricato della revisione contabile. In tal caso infatti il sindaco è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, ossia sull'osservanza delle norme procedurali inerenti la formazione, il deposito e la pubblicazione del bilancio, non dovendo esprimere un giudizio sulla sua attendibilità e quindi eseguire procedure di controllo circa la verità delle poste esposte».

3. UN CASO CONCRETO

Nel caso di specie, viene così chiaramente distinta la posizione di uno dei sindaci coinvolti nel procedimento che aveva rivestito la carica quando il Collegio sindacale non aveva più la funzione di Revisore Legale dei conti.

3. UN CASO CONCRETO

In estrema sintesi, tale sentenza precisa quindi che:

- **i sindaci che non sono incaricati della revisione contabile non sono responsabili** quando il falso in bilancio sia riconducibile a documenti artefatti, di cui non sia prima facie comprensibile la falsificazione, posto che il sindaco è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto (ossia sull'osservanza delle norme procedurali inerenti la formazione, il deposito e la pubblicazione del bilancio), **non dovendo esprimere un giudizio sulla sua attendibilità e quindi eseguire procedure di controllo circa la verità delle poste esposte;**
- **i sindaci incaricati della revisione contabile** devono invece effettuare un controllo analitico delle singole poste di credito, essendo onerati di ottenere conferme esterne per acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti a sostegno delle asserzioni di bilancio.

3. UN CASO CONCRETO

Può essere, infine, interessante evidenziare il passaggio della motivazione in cui si precisa che l'addebito di responsabilità nei confronti degli organi sociali deve essere strutturato in modo rigoroso mediante chiara individuazione di una condotta, del danno conseguente e del relativo nesso causale.

Nel caso in esame, dal momento che gli aspetti connessi alla responsabilità per sanzioni tributarie (omissione dei versamenti) non erano stati dedotti secondo tali canoni quale autonoma condotta fonte di responsabilità, questi possono al più venire in rilievo come parametro per la determinazione del "quantum" del danno, conseguente all'illegittima protrazione dell'attività, **ma solo se ed in quanto sia - a monte - rilevabile una responsabilità per tale tipo di condotta.**