

Sommario n. 5/2024



Nuove aree di sviluppo

Commercialisti, sanzioni rinnovate per chi viola il codice deontologico	4
La nomina del consulente come perito nel processo penale	7



Primo piano

Il ruolo dell'organo di controllo nelle S.r.l.	10
Cassa dottori commercialisti: un contributo per finanziamenti e mutui	14



Consulenza strategica

Controllo di gestione: la pianificazione nello studio professionale	16
Prorogato al 2024 il Tax Credit per consulenza su quotazione delle PMI	20
Credito d'imposta ZES unica 2024	23
Bilancio di liquidazione S.r.l. alla prova del deposito al registro delle imprese	26



Transizione digitale

Servizio di Infocamere per la fatturazione elettronica	29
ChatGPT e revisione legale	31



Sviluppo commerciale e marketing

La lezione di marketing che arriva dalla politica	35
"Marketing automation": opportunità per gli studi professionali	37

Il ruolo dell'organo di controllo nelle S.r.l.

Vantaggi per lo studio

Con l'obbligo di nomina dell'organo di controllo, il ruolo svolto dai dottori commercialisti diviene di particolare rilevanza ai fini della tutela degli interessi delle imprese e degli altri *stakeholders*.

Gli adeguati assetti organizzativi sono certamente uno strumento imprescindibile per rilevare tempestivamente un possibile scenario di crisi. Ciò consente agli amministratori di adottare tutte le azioni necessarie al superamento delle situazioni di difficoltà e al mantenimento della continuità aziendale. Il costante monitoraggio della situazione economica e finanziaria dell'impresa e la necessità di elaborare delle prudenti ed attendibili predizioni a medio termine rappresenta, quindi, uno dei punti cardine, per un'impresa che intende ristrutturarsi prima che la crisi diventi conclamata. Per tale motivo, molte imprese, specialmente le PMI, devono necessariamente rinnovare la propria struttura organizzativa amministrativa, come sancito dal novellato art. 2477 c.c.. A tal proposito, il legislatore ha attribuito all'organo di controllo delle aziende un ruolo sempre più intenso ed incisivo, a cui consegue anche un regime di responsabilità più marcato.

MODIFICA DELL'ART. 2477 C.C.

- ⇒ Nuove condizioni per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore delle S.r.l.
- ⇒ Nuove regole in caso di mancata nomina dell'organo di controllo.
- ⇒ Maggiore salvaguardia della continuità aziendale.

RADICI DELLA NUOVA CULTURA GIURIDICA E D'IMPRESA DELL'ART. 2477 C.C.

- ⇒ L'art. 2477 c.c. mette in primo piano una nuova cultura giuridica e d'impresa, figlia di un processo di evoluzione normativa e di un forte cambiamento economico. Resta anche qui che hanno sovvertito gli orientamenti politici ed imprenditoriali con l'adozione di organizzazioni aziendali e modalità di lavoro completamente rinnovati.
- ⇒ Transizione dal concetto di "shareholder value" a quello di "stakeholder value".
- ⇒ Nuovo modello societario basato sulla *governance* collaborativa.
- ⇒ Passaggio dalla tradizionale "Giustizia amministrata" alla "Giustizia consensuale".

NUOVO LINGUAGGIO DELLA CRISI D'IMPRESA

- ⇒ Emersa una discussione riguardo all'abbandono della tradizionale espressione "**fallimento**", in linea con una tendenza già osservata nei principali ordinamenti europei di *civil law*. Questa correzione mira a svincolare la percezione negativa e il pregiudizio storico associati alla parola "**fallimento**". In altre parole, si è riconosciuto che un diverso approccio lessicale può meglio rappresentare una nuova cultura del superamento dell'insolvenza, considerando quest'ultima come un normale evento fisiologico nel ciclo vitale di un'impresa da prevenire e gestire nel modo più efficiente ed efficace possibile, come indicato anche nella relazione tecnica al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza.

COMPITI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

- ⇒ Attività di controllo sull'amministrazione aziendale.
- ⇒ Individuazione di condizioni di squilibrio patrimoniale o economico-finanziario.
- ⇒ Esercizio di poteri preventivi e impeditivi in caso di crisi.

ILLUSTRAZIONE DEL NUOVO ART. 2477 C.C.

Il **D.Lgs. 14/2019** ha introdotto significative novità nel **diritto societario** italiano, in particolare riguardo alla disciplina della **crisi d'impresa**. In questo contesto, per garantire una risposta efficace e tempestiva ai primi segnali di crisi aziendale, l'art. 2477 c.c. è stato modificato in merito alla **nomina obbligatoria dei sindaci/revisori**, coinvolgendo una platea più ampia rispetto al passato. Infatti, a partire dal 2023, è stata prevista l'applicazione dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore per le società a responsabilità limitata e per le cooperative.

Il nuovo **art. 2477 c.c.** stabilisce che «*L'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i 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 medesima norma stabilisce che tale obbligo subentra qualora la società:

- sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
- controlli una società obbligata alla revisione legale;
- superati per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
 - .. totale dell'attivo dello stato patrimoniale di € 4 milioni;
 - .. ricavi delle vendite e delle prestazioni di € 4 milioni;
 - .. dipendenti occupati in media durante l'esercizio di 20 unità.

L'obbligo citato cessa nel momento in cui, per 2 esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

Fondamentale è il c. 5 dell'art. 2477 c.c. il quale dispone che l'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati deve provvedere, entro 30 giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Se l'assemblea non adempie all'obbligo, sarà compito del **tribunale** competente provvedere alla nomina su richiesta di qualsiasi **soggetto interessato** (amministratori, soci, istituti di credito finanziatori, ecc.) o su segnalazione del **conservatore del registro delle imprese**.

A tal riguardo, negli ultimi mesi molti uffici del registro delle imprese hanno avviato un **controllo automatizzato e massivo**, supportato dalla documentazione presente negli atti.

A seguito del controllo, sono state inviate comunicazioni informative alle imprese coinvolte, segnalando il superamento dei parametri stabiliti e la mancata presentazione della domanda per l'iscrizione della delibera di nomina dell'organo di controllo. Successivamente a ulteriori verifiche, i conservatori dei registri delle imprese segnalano ai tribunali competenti le società che sono rimaste inerti. Di conseguenza, i tribunali provvedono alla nomina dell'organo di controllo.

Con l'obbligo di nomina dell'organo di controllo da parte del tribunale, in caso di inerzia dell'impresa, il ruolo svolto dai **dottori commercialisti ed esperti contabili** diviene di particolare rilevanza. Ancora una volta, essi si ritrovano ad assumere la responsabilità primaria della **tutela degli interessi** delle imprese clienti e degli *stakeholder*. Questo avviene in un contesto economico e sociale dove la conduzione corret-

ta dell'attività d'impresa si rivela essenziale per perseguire un progresso sostenibile.

Gli interventi normativi del legislatore sono certamente orientati alla **salvaguardia della continuità aziendale**, per evitare la perdita del valore economico, sociale ed erariale dell'impresa attraverso significative deroghe ad alcune norme imperative del diritto societario.

Ad esempio, le nuove disposizioni hanno sospeso o prorogato l'adempimento di alcuni obblighi previsti a carico di amministratori, sindaci e revisori; allo stesso tempo, esse non hanno escluso o limitato le responsabilità dei soggetti investiti di posizioni di amministrazione e controllo delle società in merito all'obbligo di rilevazione precoce e gestione del rischio di crisi, da eseguire attraverso la pianificazione dell'attività d'impresa e l'adozione di assetti organizzativi adeguati volti al monitoraggio della continuità aziendale.

IL PROCESSO NORMATIVO PER UNA NUOVA CULTURA D'IMPRESA

L'obbligo di nominare un organo di controllo o un revisore si inserisce in un momento storico estremamente critico per le imprese - che versano in una prolungata situazione di **crisi generale** - ponendo in una posizione di forte responsabilità coloro a cui sono affidate valutazioni e azioni particolarmente delicate e complesse.

Il mondo delle imprese, composto per lo più da **PMI**, ha tratto benefici dalle nuove norme volte a sostenerle in momenti di difficoltà economica e finanziaria.

L'art. 2477 c.c. mette in primo piano una nuova cultura giuridica e d'impresa figlia di un processo di evoluzione normativa e di un forte cambiamento economico.

Il primo cambiamento è rappresentato dallo spostamento dell'attenzione dal tradizionale concetto di "**shareholder value**" a quello più ampio e inclusivo di "**stakeholder value**". Il primo concetto si riferisce ad un contesto in cui la gestione aziendale è incentrata principalmente sulla **massimizzazione del rendimento del capitale investito**, ossia sull'ottenere profitti per gli azionisti. Questo approccio, tipico del mondo anglosassone, considera l'impresa come un'entità il cui contributo al benessere sociale risiede principalmente nella sua **produttività e competitività** sul mercato.

Al contrario, il modello "**stakeholder value**", prevalente nell'Europa continentale, si distingue per un approccio più ampio e inclusivo, riferendosi a tutte le **parti interessate all'interno e all'esterno dell'azienda**, tra cui lavoratori, fornitori, consumatori e altri soggetti coinvolti. In questo modello l'attenzione non si limita solo alle esigenze degli azionisti, ma si estende a tutte le parti interessate che hanno legittime pretese a ricevere una quota equa dei benefici generati dall'azienda, riconoscendo che il successo imprenditoriale a lungo termine dipende dalla **gestione equilibrata delle relazioni** con tutte le parti interessate.

Questo cambio di rotta ha innescato una serie di evoluzioni nel panorama normativo e operativo delle imprese, rivoluzionando le **pratiche di governance e responsabilità aziendale**.

In primo luogo, sono stati introdotti **sistemi sanzionatori** mirati a scoraggiare e punire gli illeciti societari.

Le sanzioni non si limitano più ai singoli soggetti dotati di poteri gestori, ma possono estendersi anche alla società stessa, colpendone il patrimonio. Questa nuova prospettiva impone agli imprenditori l'obbligo di istituire un sistema di controllo di gestione adeguato, proporzionato alle dimensioni dell'azienda e in grado di rilevare, monitorare, gestire e affrontare i rischi cui l'azienda è esposta.

Inoltre, si è registrata una crescente consapevolezza da parte dei *policy maker* riguardo alla necessità di sostenere economie orientate verso la **sostenibilità**. Tale sostegno si manifesta attraverso l'accento sempre maggiore posto sui 3 pilastri dell'**Environmental, Social, Governance (ESG)**, che guidano le decisioni e le azioni di tutte le organizzazioni ed enti imprenditoriali. Si tratta di una consapevolezza che riflette una tendenza globale verso un approccio più olistico e responsabile alla gestione aziendale, tenendo conto degli impatti ambientali, sociali e di *governance*.

Altra svolta si è manifestata nella disciplina del modello organizzativo delle società. La novità ha promosso un passaggio dalla tradizionale visione competitiva e conflittuale del modello societario verso una **prospettiva di governance collaborativa**: tutti gli attori coinvolti, che siano azionisti, *manager* o *stakeholder*, sono chiamati a collaborare attivamente per il raggiungimento di obiettivi e interessi comuni. Questa evoluzione riflette una crescente consapevolezza della necessità di superare le divisioni e le rivalità interne all'azienda, per favorire un **clima di cooperazione e sinergia**. La *governance* collaborativa si propone di massimizzare il valore per tutti gli *stakeholder*, compresi dipendenti, fornitori, clienti e comunità locali. Ovviamente ciò richiede una **revisione dei modelli decisionali e dei processi** di coinvolgimento degli *stakeholder* nella vita aziendale. Si incoraggia, perciò, una maggiore **trasparenza, responsabilità e partecipazione democratica**, al fine di garantire un'efficace gestione delle relazioni e una distribuzione equa dei benefici generati dall'attività aziendale, senza tralasciare la sostenibilità a lungo termine dell'azienda. Soltanto in questo modo si può raggiungere un cambiamento culturale che va oltre la mera struttura giuridica delle società e che si fortifica attraverso un **dialogo aperto e costruttivo**, finalizzato a trovare soluzioni che soddisfino le esigenze di tutti i soggetti coinvolti e che contribuiscano al benessere generale dell'azienda e della comunità in cui opera.

Anche il processo di transizione dal tradizionale sistema di "**Giustizia amministrata**", in cui le controversie erano risolte da un giudice o un arbitro, verso un nuovo modello di "**Giustizia consensuale**" rappresenta un importante passo avanti. Il nuovo approccio si caratterizza per l'ampio utilizzo di **strumenti non giurisdizionali di risoluzione delle controversie**, noti come **ADR (Alternative Dispute Resolution)**, i quali sono affidati alla gestione dei privati e coinvolgono sempre più spesso i professionisti del settore per favorire una maggiore flessibilità e tempestività nella risoluzione delle crisi. Tale cambiamento ha trovato la sua massima espressione con

l'introduzione nel nostro ordinamento della composizione negoziata della crisi d'impresa, disciplinata nel Capo I del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Questo strumento conferisce un ruolo di primaria importanza nel superamento del rischio di crisi attraverso il risanamento dell'azienda, preservando al contempo il suo valore.

L'impatto di tutte queste modifiche sul fenomeno della crisi d'impresa è stato profondo e di vasta portata. Il legislatore ha intrapreso un percorso che ha radicalmente ridefinito la prospettiva attraverso la quale affrontare le crisi aziendali, ponendo al centro l'importanza della risoluzione dei conflitti e del superamento delle crisi per garantire la sopravvivenza dell'impresa stessa. Questo cambio di paradigma non è avvenuto soltanto a livello nazionale, ma ha rispecchiato una crescente consapevolezza a livello comunitario riguardo alla necessità di aggiornare le leggi fallimentari degli Stati membri dell'Unione Europea. Infatti, già nel 2014, la **Commissione Europea** aveva riconosciuto con urgenza il bisogno di fornire alle imprese in difficoltà finanziaria un quadro normativo nazionale in materia di insolvenza. Esso avrebbe dovuto facilitare una **ristrutturazione tempestiva**, evitando così la crisi e massimizzando il valore complessivo per creditori, dipendenti, proprietari e per l'intera economia. La suddetta Raccomandazione ha trovato riscontro nella direttiva (UE) 2019/1023, la quale è stata recepita in Italia attraverso il D.Lgs. 83/2022.

LE FUNZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Alla luce di quanto detto, l'individuazione di strumenti di allerta interna ed esterna, quali misure volte ad aumentare l'efficienza dell'organizzazione strutturale ed economica di un'impresa diventa cruciale, in quanto una eventuale crisi, se non sollecitamente affrontata, è idonea alla progressiva distruzione dei valori aziendali e degli interessi in gioco; al contrario, un intervento tempestivo può aiutare a gestire la crisi e a massimizzare e proteggere valori ed interessi.

Come già specificato, l'art. 2477, c. 1 c.c. sancisce che le S.r.l. possono scegliere di nominare un **organo di controllo o il revisore unico**, seppure le differenze esistenti tra i due non siano di scarso rilievo.

Il sistema attuale dei controlli societari poggia, infatti, su un fondamento chiave: la distinzione tra le **attività di controllo sull'amministrazione**, affidate all'organo di controllo (come il collegio sindacale o l'organo di controllo monocratico per le S.r.l.), e il **controllo sulla contabilità e sul bilancio**, demandato al revisore (o alla società di revisione). Questa separazione di funzioni e responsabilità assume importanza specialmente in relazione alla tempestiva identificazione dei segnali di crisi e dei fattori di rischio che potrebbero minacciare la continuità aziendale.

È compito del revisore monitorare costantemente la continuità aziendale e segnalare alla direzione eventuali fattori di rischio che potrebbero comprometterla. L'organo di controllo, d'altro canto, svolge un ruolo di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, ammini-

strativo e contabile adottato dalla società, oltre che sul suo effettivo funzionamento, come stabilito dall'art. 2403, c. 1 c.c.. Da menzionare sono anche le norme di comportamento elaborate dal **consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** (CNDCEC), secondo cui l'organo di controllo deve garantire che il sistema di controllo e gli assetti organizzativi adottati dalla società siano adeguati a rilevare tempestivamente segnali di perdita della continuità aziendale e della crisi dell'impresa.

Inoltre, se durante la sua attività di vigilanza l'organo di controllo individua condizioni di **squilibrio patrimoniale** o economico-finanziario che rendono probabile la crisi o l'insolvenza della società, lo stesso ha l'obbligo di segnalarlo tempestivamente e per iscritto all'organo amministrativo. All'organo di controllo sono conferiti anche **poteri preventivi e impeditivi** di ampia portata, che includono la convocazione dell'assemblea, la promozione dell'azione di responsabilità, la facoltà di sollecitare l'intervento del tribunale e il potere di richiedere la liquidazione giudiziale della società, se necessario. Tuttavia, la sua funzione è regolata come **un'attività intermittente** che si concretizza attraverso una serie di verifiche periodiche e la partecipazione alle riunioni del Consiglio di amministrazione. La sua presenza è essenziale per assicurare che le decisioni prese dall'Organo amministrativo siano conformi alla legge, agli statuti e ai principi di corretta amministrazione. Inoltre, il suo ruolo preventivo contribuisce a mitigare i rischi e ad evitare che eventuali situazioni di crisi sfocino in problemi più gravi per l'azienda e per gli *stakeholder* coinvolti.

La situazione assume altri contorni nel caso in cui una società a responsabilità limitata opti per la nomina di un **organo di controllo monocratico**, senza procedere contemporaneamente alla nomina di un revisore, in conformità alle opzioni previste dall'art. 2477 c.c.. In questa eventualità è essenziale considerare attentamente le competenze e i poteri attribuiti all'organo di controllo, inclusa la revisione legale dei conti, come prescritto dal medesimo art. 2477, c. 1 c.c.. Ne consegue che la funzione di revisione dei conti debba essere necessariamente compresa nei compiti/doveri dell'organo di controllo, trattandosi di **funzione irrinunciabile** per il sistema.

Dunque, ferma restando l'alternatività delle opzioni (nomina dell'organo di controllo o del revisore), in caso di nomina di organo di controllo (sindaco unico o collegio sindacale), esso dovrà necessariamente svolgere, oltre al controllo di legalità sulla gestione e sui principi di corretta amministrazione, anche la revisione legale. È bene evidenziare che per la legge il sindaco unico dovrà essere obbligatoriamente iscritto nel **registro dei revisori legali**.

Al contrario, nel caso in cui una S.r.l. decida di nominare solo un revisore, ad esso non sarà affidato anche il controllo di legalità, il quale rimarrà sotto la **giurisdizione dei soci**. A questi ultimi è garantito il diritto di ottenere informazioni dagli amministratori riguardo alla gestione degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i documenti aziendali, come previsto dall'art. 2476, c. 2 c.c.. Questo perché il revisore, a differenza dell'organo di controllo, **non**

è considerato un organo della società e, di conseguenza, non è autorizzato a svolgere il controllo di legalità. Il suo compito si limita esclusivamente alla revisione legale dei conti e le sue funzioni sono circoscritte a quanto previsto dal D.Lgs. 39/2010. Alla luce della ripartizione esposta, è sempre **consigliabile** - per una buona *governance* aziendale - **la nomina sia dell'organo di controllo sia del revisore legale**, evitando di concentrare le funzioni in seno a specifici ruoli.

È importante considerare, inoltre, lo scenario in cui il tribunale sia tenuto a procedere alla nomina di un organo di controllo monocratico - se previsto dallo statuto della società - su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o del conservatore del registro delle imprese. In un siffatto contesto, l'organo di controllo monocratico sarà necessariamente investito non solo del **controllo di legalità**, ma anche della **revisione legale dei conti**.

Il sindaco unico nominato dal tribunale non gode di poteri o responsabilità maggiori rispetto a quelli attribuiti al sindaco nominato dall'assemblea dei soci: i suoi poteri, doveri e responsabilità sono quelli disciplinati dalla normativa vigente, che include le disposizioni del codice civile, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza e del D.Lgs. 39/2010, riguardante le funzioni di revisione legale dei conti. Una volta nominato, il sindaco unico non può essere revocato se non per **giusta causa** e con il procedimento di revoca disciplinato dalle disposizioni dell'art. 2400, c. 2 c.c., simili a quelle previste per il collegio sindacale delle società per azioni. Non è raro che, una volta effettuata la nomina da parte del tribunale, i soci della S.r.l. possano concordare di **sostituire il professionista** designato con un altro professionista e proponano al sindaco esterno di rinunciare all'incarico per consentire l'ingresso di un nuovo professionista.

OSSERVAZIONI FINALI

Fatte tutte queste premesse, nel contesto attuale, in cui le imprese si trovano a dover governare una sempre maggiore incertezza derivante da nuovi rischi, relativi tra gli altri alla situazione internazionale e alla geopolitica delle materie prime, emerge come primario il ruolo dell'organo di controllo, a tutela di importanti interessi di carattere generale, attinenti alla continuità e al mantenimento del valore d'impresa. La formalizzazione, l'implementazione ed attuazione efficace di procedure e l'introduzione di controlli interni all'impresa aumentano la qualità e l'**affidabilità dell'impresa nel lungo periodo**. Del delicato ruolo dell'organo di controllo ne è riconosciuta l'estrema importanza anche da parte della **prassi giuridica** e della **giurisprudenza**. Quest'ultima, non considera il controllo semplicemente come un limite all'operato degli amministratori, ma piuttosto come un'azione volta a garantire la legalità della gestione aziendale, influenzandone in modo significativo la qualità complessiva. Tale controllo contribuisce in maniera determinante non solo a adeguare l'attività aziendale al sistema normativo, ma anche a consentire all'impresa di sfruttare appieno le opportunità offerte dall'ordinamento giuridico e, al contempo, di evitare inefficienze e danni derivanti da comportamenti al di fuori dei limiti della legalità.