

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Roberto Stanghellini

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda,
Paolo Bisi, Elena Fracassi,
Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti,
O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni,
A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza,
B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi,
G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca,
C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita,
B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido,
P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola,
M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta,
C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini,
S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato,
M. Taurino, E. Valcarenghi,
L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Alibrandi, P. Bisi, G. Cambria,
C. Corghi, P. Di Biase, F. Fiameni,
M. Fiameni, A. Gerolimich, A. Pratesi,
A. Romano, A. Scaini, A. Sica,
R. Stanghellini, S. Zanon

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS) - Tel.
030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130 - Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppcastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori
della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale
di Mantova n. 2/2007
Periodico mensile,
spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 24.10.2024

RATIO

Revisori & Sindaci

Periodico dedicato agli organi di controllo delle società e degli enti

Sommario 11/2024

Opinione	- Revisore e sindaci e modelli di governance delle società	3
Notizie in breve		5

Vigilanza

Responsabilità	- Efficace attuazione del Modello organizzativo 231	6
Nomina	- Mancata nomina dell'organo di controllo (dimissionario) nelle S.r.l.	11

Revisione legale

Principi contabili	- Valutazione e rilevazioni successive dei titoli immobilizzati	14
Normativa	📎 - Controlli del MEF sulla qualità del lavoro di revisione	16
	- Strategia e piano di revisione	22
	- Sistema sanzionatorio per i revisori legali	24
Verifiche	- Procedure di analisi comparativa	27
	📎 - Valutazione del rischio di frode	32
	- Giudizio di revisione in presenza di eventi successivi	36
Terzo settore	📎 - Revisione negli enti del Terzo settore	40

Enti locali

Normativa	- Bilancio tecnico di previsione 2025-2027	44
------------------	--	-----------

MANCATA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO (DIMISSIONARIO) NELLE S.R.L.

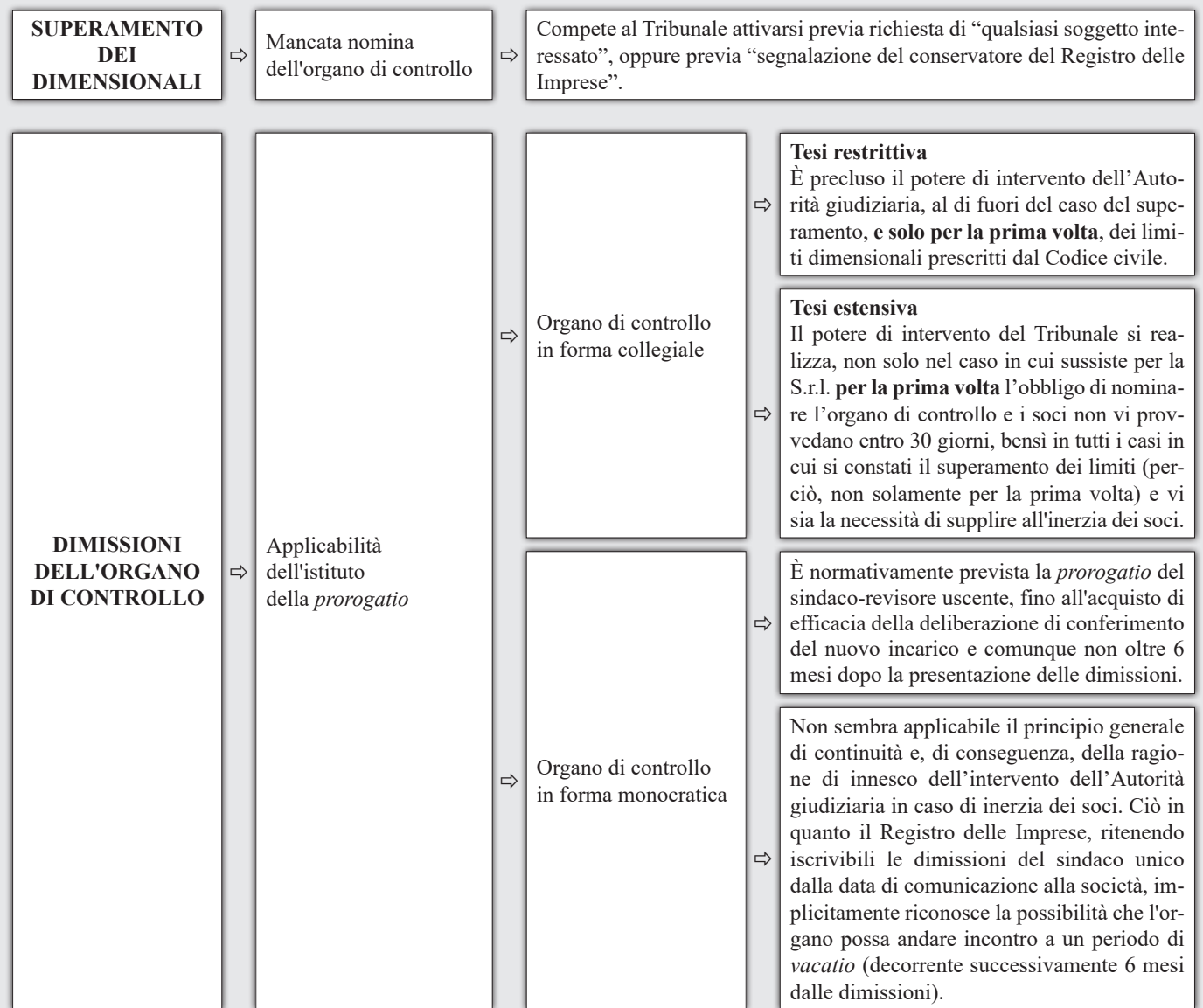
SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- PRESUPPOSTI PER IL CONTROLLO LEGALE
- DIMISSIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO COLLEGALE
- ESEGESI APPLICATIVA PER IL SINDACO UNICO

Artt. 2400, 2190, 2477, cc. 2 e 5 c.c. - Art. 5 D.M. Economia 28.12.2012, n. 281 - Parere MISE 28.08.2012, n. 0180772 - Cass., sent. 15.11.2019, n. 29719; Cass., sent. 12.04.2017, n. 9416 - Trib. Napoli, sent. 27.12.2022, n. 11488 - Trib. Milano, ord. 24.11.2021 - Trib. Torino, ord. 9.12.2019

Il Codice civile dispone che l'assemblea dei soci di S.r.l. che approva il bilancio in cui sono superati i limiti dimensionali ivi previsti, deve provvedere, entro 30 giorni, **alla nomina** dell'organo di controllo e/o del revisore; se i soci non vi provvedono, la nomina compete al Tribunale. È controverso se tale rimedio possa essere esteso anche ad altre ipotesi di mancata nomina da parte dei soci dell'organo di controllo, come per esempio, in caso di dimissioni.

SCHEMA DI SINTESI



**AMBITO
NORMATIVO**

Art. 2477 c.c.

**APPLICABILITÀ
DELL'ISTITUTO
DELLA PROROGATIO**
PRESUPPOSTI PER IL CONTROLLO LEGALE

- Il rimedio previsto dal Codice civile è deposto nell'intervento dell'Autorità giudiziaria ed è collegato, dal punto di vista letterale, alla **sola causa di innesco** rappresentata dal **superamento dei limiti dimensionali**.
- **La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:**
 - .. è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
 - .. controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;
 - .. ha superato per 2 esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:
 - . totale dell'attivo dello stato patrimoniale, € 4 milioni;
 - . ricavi delle vendite e delle prestazioni, € 4 milioni;
 - . dipendenti occupati in media durante l'esercizio, 20 unità.
- **Inerzia dell'assemblea dei soci**
 - Ci si è posto l'interrogativo se l'intervento dell'Autorità giudiziaria possa essere esteso anche all'ipotesi di **dimissioni dell'organo di controllo unico in un periodo d'imposta successivo alla nomina**, ovvero se prevalga un'interpretazione restrittiva della norma, rimanendo perciò l'intervento del Tribunale circoscritto al solo caso della mancata nomina in presenza del predetto superamento dei parametri dimensionali.

DIMISSIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO COLLEGIALE

- Di fronte all'interrogativo proposto, peraltro tutt'altro che secondario nella pratica professionale e con risvolti potenzialmente critici, è emerso, relativamente all'ipotesi di collegio sindacale costituito in forma collegiale, **un parziale vuoto normativo e un conseguente contrasto giurisprudenziale**.
- **Tesi restrittiva**
 - Trib. Milano, ord. 14.01.2021
 - Trib. Napoli, sent. n. 11488/22
- L'istituto della *prorogatio* non opera per i sindaci, non essendo prevista da alcuna specifica norma.
- Ciò in conformità all'orientamento seguito dal Registro delle Imprese di Milano, con conseguente iscrizione d'ufficio della cessazione dei sindaci dalla carica per dimissioni, una volta che le stesse siano comunicate alla società e che questa sia rimasta inerte circa la loro sostituzione.
- Pertanto, nel caso di dimissioni del sindaco (e revisore) di S.r.l. e di inerzia dell'assemblea nella nomina del suo sostituto, il Tribunale non può provvedere alla nomina poiché la disposizione prevista all'art. 2477 c.c. sarebbe una norma eccezionale che non troverebbe, quindi, applicazione analogica, al di fuori dell'ipotesi specificamente contemplata dalla norma stessa.
- L'interpretazione letterale della norma limiterebbe il potere di nomina del Tribunale soltanto in caso di approvazione del bilancio d'esercizio che rende obbligatorio, per la prima volta, l'organo di controllo e/o il revisore, mentre non si avrebbe potere di intervento del Tribunale qualora la carica venisse meno per altre ragioni come le dimissioni, la decadenza o il decesso.

APPLICABILITÀ DELL'ISTITUTO DELLA PROROGATIO (segue)

• Posizione estensiva

Trib. Torino,
ord. 9.12.2019

Cass. sent.
nn. 29719/19
e 9416/17

- Il potere di intervento del Tribunale si realizza non solo nel caso in cui sussiste per la S.r.l. **per la prima volta** l'obbligo di nominare l'organo di controllo e i soci non vi provvedano entro 30 giorni, bensì in tutti i casi in cui si constati il superamento dei limiti (perciò, non solamente per la prima volta) e vi sia la necessità di supplire all'inerzia dei soci.
- Il ricorso all'Autorità giudiziaria rimarrebbe escluso unicamente nelle situazioni in cui l'obbligo di nomina dell'organo di controllo e/o del revisore nella S.r.l. sia legato alle altre 2 ipotesi, ossia:
 - .. l'obbligo di redigere il bilancio consolidato;
 - .. il controllo di una società obbligata alla revisione legale dei conti.

- Ciò potrebbe rappresentare il rimedio anche al verificarsi di qualsiasi altra causa, che provochi il venir meno dell'assetto dei controlli a cui la S.r.l. è soggetta *ex lege* e quindi anche nel caso di dimissioni dell'organo di controllo.

ESEGESI APPLICATIVA PER IL SINDACO UNICO

INTERPRETAZIONI DOTTRINALI

- In tema di cessazione dei sindaci, in generale, la scadenza del termine "ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito".
- La teorizzazione del principio di continuità (*sine die*) dell'organo di controllo ha certamente valenza nel caso in cui il controllo sia affidato a un collegio sindacale formato da 3 membri e 2 supplenti, considerato che proprio l'istituto della supplenza rappresenta elemento che renderebbe evidenza di una siffatta esigenza di continuità.

- Al riguardo è stato osservato come tale argomentazione, presterebbe il fianco dinanzi all'evidenza che nel caso di **sindaco unico** non è prevista la figura del supplente.

- Il Ministero dello Sviluppo Economico (Parere n. 0180772, 28.08.2012) esclude che il Registro delle Imprese possa iscrivere la nomina di un supplente in caso di adozione da parte della S.r.l. del sistema di controllo interno monocratico.

- È prevista la *prorogatio* del sindaco-revisore uscente, fino all'acquisto di efficacia della deliberazione di conferimento del nuovo incarico e comunque non **oltre 6 mesi** dopo la presentazione delle dimissioni.

- Art. 5 D.M. 281/2012

Artt. 2400, c. 1 e 2477, c. 1 c.c.

CONCLUSIONI

- In definitiva **non sembra applicabile il principio generale di continuità dell'organo e, di conseguenza, è ragione di innesco dell'intervento dell'Autorità giudiziaria in caso di inerzia dei soci.**
- Ciò in quanto il Registro delle Imprese, ritenendo iscrivibili le dimissioni del sindaco unico dalla data di comunicazione alla società, implicitamente riconosce la possibilità che l'organo possa andare incontro a un periodo di *vacatio* (successiva ai 6 mesi dalla data delle dimissioni).

SISTEMA SANZIONATORIO PER I REVISORI LEGALI

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

D.Lgs. 27.01.2010, n. 39 - D.M. Economia 8.07.2021, n. 135

La Comunicazione della Commissione dell'8.12.2010 individua nelle sanzioni una componente importante di qualsiasi sistema normativo.

Queste hanno la funzione di deterrente e catalizzatore al fine di garantire la conformità con la normativa UE.

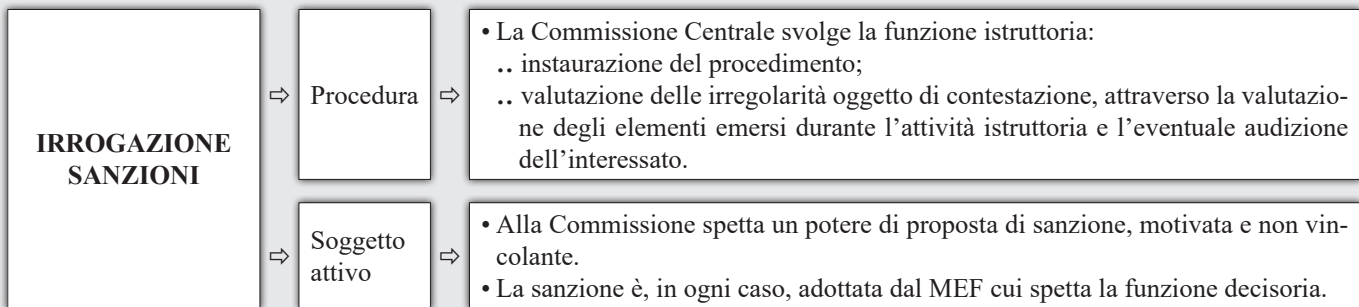
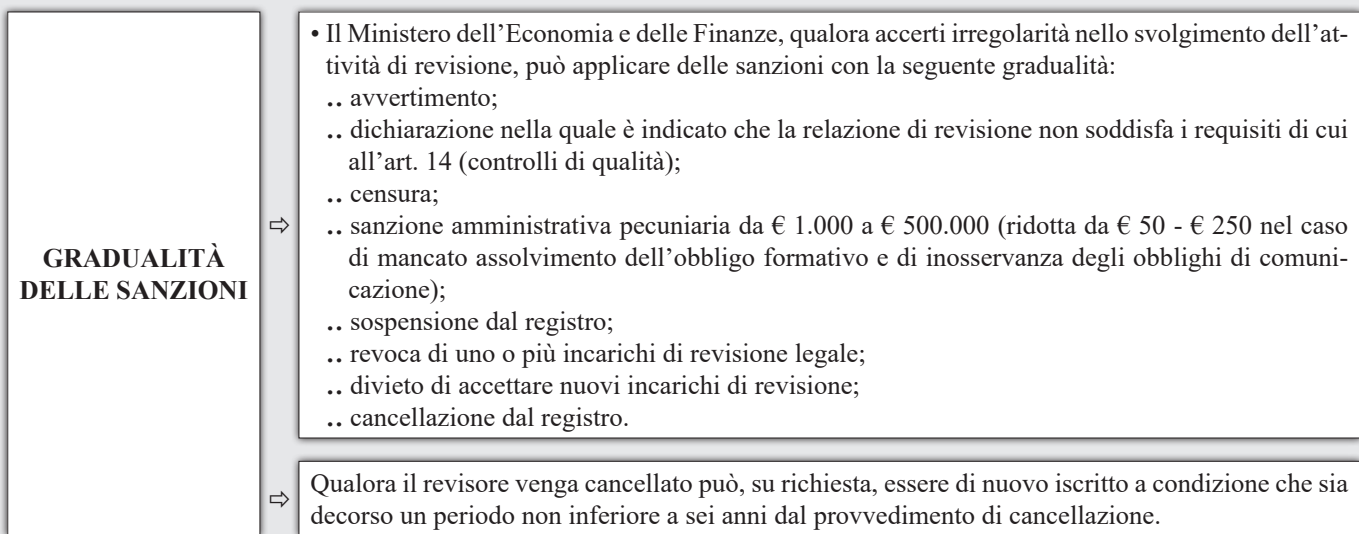
Nell'ambito finanziario, regimi sanzionatori efficaci sono un elemento fondamentale per l'instaurazione di un regime di vigilanza atto a garantire la solidità e la stabilità dei mercati finanziari e quindi tutelare i consumatori e gli investitori.

Le sanzioni devono essere:

- .. efficaci, ossia garantire la conformità con la normativa UE;
- .. proporzionate, ossia rispecchiare adeguatamente la gravità della violazione;
- .. dissuasive: cioè, sufficientemente severe da scoraggiare gli autori delle violazioni e altri potenziali trasgressori dal ripetere la stessa infrazione.

Ogni Stato membro della comunità deve assicurare che vi siano efficaci sistemi di indagine e sanzioni per individuare, correggere e prevenire un non corretto svolgimento di una revisione legale dei conti.

SCHEMA DI SINTESI



APPROFONDIMENTI

**FASI
DELL'ACCERTAMENTO
SANZIONATORIO**

- **Prima fase**
 - L'iter sanzionatorio ha origine da una prima fase di accertamento.
 - Il Ministero dell'Economia e delle Finanze, nell'esercizio dei propri compiti di vigilanza, accerta la violazione per la quale è prevista una sanzione amministrativa, una volta acquisiti gli elementi utili a valutarne l'esistenza.
 - Questa fase si conclude con la redazione del verbale di accertamento.
- **Seconda fase**
 - L'avvio del procedimento sanzionatorio è disposto dalla Commissione centrale per i revisori legali a mezzo lettera di contestazione degli addebiti tale comunicazione deve essere notificata **entro il termine di 180 giorni** dalla data di redazione del verbale di accertamento.
 - **La lettera contiene gli elementi aventi ad oggetto:**
 - .. attività di vigilanza svolta, atti, allegati, documentazione acquisita comprovante;
 - .. descrizione della violazione riscontrata, disposizioni violate e relative norme sanzionatorie;
 - .. data di redazione del verbale di accertamento;
 - .. data di conclusione prevista del procedimento.
 - **La lettera di contestazione indica, inoltre, la facoltà in capo al soggetto destinatario:**
 - .. di documentare proprie deduzioni entro 30 giorni dalla ricezione della lettera stessa;
 - .. di chiedere visione o estrazione di copia dei documenti istruttori.
- **Terza fase**
 - Il soggetto destinatario della contestazione può chiedere, entro un termine di 30 giorni dalla data di ricezione della lettera, di essere sottoposto ad audizione.
 - Della seduta viene redatto apposito verbale.
- **Quarta fase**
 - **Nel termine di 120 giorni dalla data di ricezione della lettera di contestazione**, una volta acquisite le deduzioni scritte e, proceduto all'eventuale audizione personale, la Commissione centrale formula una proposta motivata di sanzione non vincolante al Ministero ovvero può proporre l'archiviazione del procedimento.
 - Tale conclusione non vincola il Ministero dell'Economia e delle Finanze, che può decidere di applicare con provvedimento motivato la sanzione ovvero disporre l'archiviazione del procedimento.
 - Le sanzioni applicate, comprese le informazioni circa tipo, natura della violazione, identità dell'interessato vengono pubblicate sul sito istituzionale della revisione in apposita area riservata.

**INDIVIDUAZIONE
SANZIONE**

- **Valutazione gravità**
 - Ai sensi dell'art. 8 del Regolamento sanzioni, la valutazione della gravità delle violazioni tiene conto di una serie di elementi:
 - .. il grado di colpa imputabile al revisore;
 - .. la reiterazione;
 - .. i danni provocati alla società revisionata ed eventuali terzi.
- **Elementi da valutare**
 - Il tipo e l'entità del provvedimento amministrativo sono valutati in base ad alcuni elementi:
 - .. la gravità e la durata della violazione;
 - .. il grado di responsabilità della persona che ha commesso la violazione;
 - .. la solidità finanziaria della persona responsabile;
 - .. l'ammontare dei profitti ricavati o delle perdite evitate dalla persona responsabile, se possono essere determinati;
 - .. il livello di cooperazione della persona responsabile con l'autorità vigilante;
 - .. precedenti violazioni della persona fisica o giuridica responsabile.

NORMATIVA

revisione legale

REITERAZIONE DELLA SANZIONE

- **Definizione** [• Si considerano della stessa indole le violazioni della medesima disposizione e quelle di disposizioni diverse che, per la natura dei fatti che le costituiscono o per le modalità della condotta, presentano una sostanziale omogeneità o caratteri fondamentali comuni.
- **Condizioni** [• **Si ha reiterazione quando, nei 5 anni successivi alla commissione di una violazione amministrativa, accertata con provvedimento esecutivo**, lo stesso soggetto commette un'altra violazione della stessa indole. Inoltre, si parla di reiterazione anche nel caso in cui più violazioni della stessa indole commesse nel quinquennio siano accertate con unico provvedimento esecutivo.
• La valutazione delle violazioni amministrative successive alla prima non avviene, ai fini della reiterazione, quando sono commesse in tempi ravvicinati e riconducibili a una programmazione unitaria.
- **Conseguenze** [• La reiterazione determina gli effetti che la legge espressamente stabilisce. Essa non opera nel caso di pagamento in misura ridotta.
• Gli effetti conseguenti alla reiterazione possono essere sospesi fino a quando il provvedimento che accerta la violazione precedentemente commessa sia divenuto definitivo. La sospensione è disposta dall'autorità amministrativa competente, o in caso di opposizione dal giudice, quando possa derivare grave danno.

COMUNICAZIONE SUCCESSIVA ALLA CONCLUSIONE DEL PROVVEDIMENTO

- **Le comunicazioni inerenti al procedimento sanzionatorio sono effettuate mediante utilizzo della PEC comunicata al registro dagli interessati.**
- Nel caso di impossibilità di invio alla PEC per assenza della medesima o suo inutilizzo, l'invio della copia analogica avviene mediante posta raccomandata con avviso di ritorno.
- **Soggetto destinatario** [• È possibile presentare opposizione alla Corte d'Appello del luogo in cui ha sede la società di revisione ovvero il revisore ha residenza.
- **Termini** [• L'opposizione deve essere notificata al Ministero dell'Economia e delle Finanze **entro 30 giorni** dalla sua comunicazione e deve essere depositata presso la cancelleria della Corte d'appello **entro 30 giorni** dalla notifica.
- **Conseguenze** [• L'opposizione non sospende l'esecuzione del provvedimento. La Corte d'appello se ricorrono gravi motivi, può disporre la sospensione con decreto motivato.
- **Memorie difensive** [• Inoltre, la Corte d'appello, su istanza delle parti, può fissare termini per la presentazione di memorie e documenti, nonché consentire l'audizione anche personale delle parti.
- **Obblighi formativi** [• Anche la violazione di obblighi formativi comporta l'applicazione di sanzioni irrogate dal MEF, con un procedimento che risulta più veloce rispetto a quanto appena illustrato.