



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

Cara Collega, caro Collega,

la “Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione”, sperando di fare cosa utile, intende – attraverso il presente lavoro – riepilogare lo stato dell’arte (evidenziandone i dubbi interpretativi), prospettare le soluzioni proposte dalla dottrina ed offrire uno spunto di riflessione sulla nomina obbligatoria dell’organo di controllo nelle S.r.l., a seguito dell’entrata in vigore del D.Lgs. 14/2019, della riforma dell’art. 2477 c.c. e dell’introduzione della Legge 28 febbraio 2020, n. 8, di conversione del DL 162/2019.

Come noto, infatti, la disciplina codicistica sulla nomina obbligatoria dell’organo di controllo o del revisore nelle S.r.l. è stata recentemente modificata dal D.Lgs. 14/2019, che ne ha fissato nuovi e più stringenti limiti dimensionali. Per effetto del citato intervento normativo, recitano infatti adesso il secondo ed il terzo comma dell’art. 2477 c.c.:

“2. La nomina dell’organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
- b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
- c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:*
 - 1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 4 milioni di euro;*
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro;*
 - 3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 20 unità.*

3. L’obbligo di nomina dell’organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.”

Se da un lato i nuovi limiti quantitativi indicati nella norma non pongono particolari problemi interpretativi, è piuttosto la decorrenza degli stessi – dettata dell’ampliamento concesso dal DL milleproroghe – che ha suscitato qualche perplessità.

Prevedeva infatti l’originario articolo 379, comma 3, del D.Lgs. 14/2019: *“Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l’atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro nove mesi dalla predetta data. Fino alla scadenza del termine, le previgenti disposizioni dell’atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo.”*



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

Il succitato Decreto Legislativo entrava in vigore il 15.03.2019, e pertanto, a norma della disposizione appena letta, il termine ultimo per l'adeguamento dello statuto e per la nomina dell'eventuale organo di controllo, sarebbe coinciso con il 16.12.2019.

Il fatto che l'entrata in vigore della norma ed il termine ultimo ricadessero nel medesimo anno, aveva quale conseguenza che tutte le società soggette a nomina dell'organo di controllo o del revisore, avessero dovuto procedere entro il termine del 2019 e, conseguentemente, che l'esercizio 2019 fosse il primo esercizio soggetto a revisione legale (pur se con qualche difficoltà per tutti i revisori nominati in data prossima alla scadenza – 16 dicembre – prossima al termine dell'esercizio contabile).

Più di un articolo della stampa specialistica aveva evidenziato come, una volta decorso il termine, fossero numerose le S.r.l. che – benché soggette – non avevano ancora provveduto alla nomina di cui all'art. 2477 c.c., e che addirittura in alcuni casi la mancata nomina non fosse dipesa da inerzia della società, quanto piuttosto dall'impossibilità di trovare un soggetto disposto ad assumere quel determinato incarico.

In questo contesto si è inserito il legislatore, con un intervento che utilizzando un termine mutuato dal mondo calcistico potremmo definire quantomeno "scomposto", attraverso l'emanazione della Legge 28 febbraio 2020, n. 8, di conversione del DL 162/2019 – cd- "Decreto Milleproroghe". In sede di conversione è stato infatti inserito il comma 6-sexies dell'art. 8, che recita: ***"All'articolo 379, comma 3, primo periodo, del decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, le parole: "entro nove mesi dalla predetta data" sono sostituite dalle seguenti: "entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile"***.

Tale modifica, che nell'intento del legislatore avrebbe dovuto semplicemente prorogare i termini per la nomina, in realtà ha complicato, e non poco, l'operatività di tutti i revisori già in carica, ed ha generato apprensione in tutte le società tempestive e diligenti, che si ritrovano oggi in una situazione quantomeno incerta sotto il profilo pratico.

A seguito della predetta modifica, infatti, l'art. 379 diventa il seguente:

1. All'articolo 2477 del codice civile il secondo e il terzo comma sono sostituiti dai seguenti: «La nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se la società:

- a) è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;*
 - b) controlla una società obbligata alla revisione legale dei conti;*
 - c) ha superato per due esercizi consecutivi almeno uno dei seguenti limiti:*
 - 1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 2 milioni di euro;*
 - 2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 2 milioni di euro;*
 - 3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 10 unità.*
-



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del terzo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti.»

2. All'articolo 2477, quinto comma, del codice civile, dopo le parole «qualsiasi soggetto interessato» sono aggiunte le seguenti: «o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese» e dopo il quinto comma è aggiunto il seguente: «Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 anche se la società è priva di organo di controllo.»¹

*3. Le società a responsabilità limitata e le società cooperative costituite alla data di entrata in vigore del presente articolo, quando ricorrono i requisiti di cui al comma 1, devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma **entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile. Fino alla scadenza del termine (approvazione 2019 - quindi 2020), le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto conservano la loro efficacia anche se non sono conformi alle inderogabili disposizioni di cui al comma 1. Ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti (2018 e 2019) la scadenza indicata nel primo periodo.***

4. All'articolo 92 delle disposizioni per l'attuazione del codice civile e disposizioni transitorie, al primo comma, le parole «capi V e VI» sono sostituite dalle seguenti: «capi V, VI e VII».

La semplice lettura del novellato art. 379 D.Lgs. 14/2019 chiarisce che gli esercizi di riferimento per la prima verifica dei limiti di cui all'art. 2477 c.c. sono quelli 2018 e 2019, con altrettanto evidente individuazione del 2020 come il primo esercizio sociale soggetto a revisione legale obbligatoria.

Si osserva inoltre che la norma non fa alcun riferimento alle società che hanno l'esercizio sociale non coincidente con l'anno solare.

A ciò si aggiunga che la recente epidemia "COVID - 19" che ha colpito in particolare il nostro Paese, ha indotto il Governo italiano, allo scopo di contenere l'espansione del virus e nel tentativo di aiutare il tessuto economico e produttivo del Paese, ad assumere alcuni provvedimenti normativi che hanno - ancorché indirettamente - toccato l'argomento in esame.

In particolare, da un lato l'art. 11 del DL 9/2020, prevede che gli obblighi di segnalazione di cui agli artt. 14 comma 2 e 15 del D.Lgs. 14/2019 operi a decorrere dal 15 febbraio 2021 (segnalazione che compete anche all'organo di controllo e al revisore delle società).

¹ Quindi in caso di inerzia da parte dell'Assemblea, il Tribunale può provvedere in via sostitutiva alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, non solo su proposta di qualsiasi interessato, ma anche su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

Al riguardo, va segnalato che, per far fronte all'emergenza determinata dalla diffusione in Italia del Coronavirus, il 17 marzo 2020 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il Decreto Legge n. 18 "Misure di potenziamento del Servizio sanitario nazionale e di sostegno economico per famiglie, lavoratori e imprese connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19" (il c.d. "**Decreto Cura Italia**").

Detto Decreto ha esteso la facoltà di convocare l'assemblea ordinaria di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019 entro il termine più ampio di 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio, a prescindere dalla specifica previsione statutaria in tal senso e dalla sussistenza degli ulteriori presupposti individuati nel secondo paragrafo del secondo comma dell'art. 2364 del Codice Civile.²

Secondo Assonime, l'utilizzo del termine più ampio non deve dunque essere motivato da parte della società e lo stesso termine deve intendersi riferito alla data di prima convocazione dell'assemblea, con la possibilità, per le società, di arrivare a fine luglio in seconda convocazione.³

In ogni caso, trattandosi di primo incarico di revisione, è opportuno ricordare che il revisore è chiamato a considerare i criteri per l'accettazione dell'incarico ai sensi del principio ISA (Italia) 220 Controllo della qualità dell'incarico di revisione del bilancio il quale, richiamando l'ISQC 1, prevede che il revisore acquisisca le informazioni considerate necessarie nelle circostanze prima di accettare un incarico con un nuovo cliente. Tenuto conto dei termini particolarmente estesi per il conferimento dell'incarico, come consentiti dal Decreto Milleproroghe, il responsabile della revisione dovrebbe valutare preliminarmente, sin dalla fase di accettazione del nuovo cliente, la disponibilità di adeguate evidenze probative necessarie per lo svolgimento delle procedure su particolari poste del bilancio come, ad esempio, le giacenze iniziali di magazzino. A questi fini, pertanto, si segnalano le linee guida specifiche del Principio di Revisione Internazionale (ISA Italia) 510 Primi incarichi di revisione contabile – Saldi di apertura.

Pertanto, dal coordinamento congiunto di tutte le norme sopra riportate si evince come le S.r.l. che superino i limiti di cui all'art. 2477 c.c. avranno tempo fino a tale data per procedere con la nomina "tempestiva" dell'organo di controllo o del revisore, e questi ultimi avranno l'obbligo di procedere con le segnalazioni di cui agli artt. 14 e 15 del D.Lgs. 14/2019 a decorrere dal 15 febbraio 2021.

² In particolare, ai sensi dell'art. 106, primo comma, del Decreto Cura Italia "In deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea ordinaria è convocata entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio". Il settimo comma della medesima norma prevede che l'art. 106 del Decreto Cura Italia si applica "alle assemblee convocate entro il 31 luglio 2020 ovvero entro la data, se successiva, fino alla quale è in vigore lo stato di emergenza sul territorio nazionale relativo al rischio sanitario connesso all'insorgenza della epidemia da COVID-19".

³ Cfr. ASSONIME, Circolare del 18 marzo 2020, Decreto-legge del 17 marzo 2020 n. 18: le disposizioni in materia di svolgimento delle assemblee (art. 106), pag. 1.



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

Quale sorte allora per i revisori e le società che avevano diligentemente proceduto con la nomina tempestiva dell'organo di controllo? E quali le loro funzioni?

Occorre preliminarmente osservare che, alla data odierna, la questione è tutt'altro che definita ed il dibattito dottrinale sull'argomento è ancora aperto.

La prima riflessione che risulta doveroso fare è quella sulla possibilità di revoca dell'organo di controllo nominato.

Se da un lato l'art. 4 del DM 261/2012 prevede quale giusta causa di revoca per il **revisore** la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge, altrettanto non può valere qualora la società abbia inteso dotarsi di un sindaco unico o di un collegio sindacale, a cui affidare anche l'incarico di revisione.

Su tale argomento si sono più volte espressi dottrina e giurisprudenza, ed hanno pacificamente ritenuto prevalente la funzione di sindaco rispetto a quella di revisore. A norma dell'art.2400 co. 2 c.c., *"I sindaci possono essere revocati solo per giusta causa. La deliberazione di revoca deve essere approvata con decreto dal tribunale, sentito l'interessato."* Non essendo possibile ravvisare una "giusta causa" di revoca nell'intervenuta modifica dei limiti per la nomina obbligatoria dell'organo di controllo o del revisore, salvi i casi di cui all'art. 2399 c.c., non è possibile procedere con la revoca dei sindaci.

Altra problematica non risolta è quella relativa al primo esercizio soggetto a revisione. Già ASSONIME (CASO 1/2020 del 27.01.2020) aveva evidenziato l'incompatibilità del termine ultimo assegnato per la nomina del soggetto deputato a tale funzione (16 dicembre 2019) con l'espletamento delle attività necessarie all'espressione di un giudizio sul bilancio ad opera del revisore, qualora questo dovesse intendersi il 2019, proponendo al riguardo che il primo esercizio soggetto a revisione dovesse perciò intendersi il 2020. Sul tema il Ministro competente era prontamente intervenuto, confermando il proprio orientamento, già espresso, sull'obbligo di revisione per il bilancio 2019.

Ma lo scenario oggi appare quantomeno cambiato rispetto al momento in cui il Ministero aveva espresso la propria visione sull'argomento.

È infatti lo stesso comma 3 del novellato art. 379 D.Lgs. 14/2019 – novellato dalla conversione in legge del decreto cd "Milleproroghe" – che lascia intendere ad un gruppo non ristretto di interpreti che il primo esercizio soggetto a revisione legale sia il 2020 (ossia quello successivo agli esercizi di riferimento per la verifica dei requisiti dimensionali).

Quanto allora alle possibili soluzioni delle problematiche sopra rappresentate, le stesse meritano particolare attenzione, ed un intervento normativo chiarificatore sarebbe senz'altro auspicabile, tenuto conto sia dei termini dilatati per l'approvazione del bilancio di esercizio 2019 sia della – oggi più che mai plausibile – proroga dei termini di entrata in vigore del nuovo Codice della Crisi di Impresa e dell'Insolvenza, originariamente prevista per il 15 agosto p.v..

Un primo orientamento che si è formato in dottrina, avvalorando la tesi già sostenuta da ASSONIME, è quello secondo cui i revisori nominati nel 2019 rimarrebbero in carica, ma,



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

persistendo i requisiti dimensionali per la propria nomina, la stessa sarebbe valida per il triennio 2020-2022 ed esprimerebbero quindi un giudizio sul bilancio solo a partire dall'esercizio successivo a quello della loro nomina, ossia il 2020.

Si tratterebbe, in altri termini, di una sorta di "nomina anticipata" e la società, in sede di approvazione del bilancio 2019, verificata la sussistenza dei requisiti dimensionali, dovrebbe procedere con una "ratifica" e correzione di quanto già deliberato (triennio di carica) e correzione delle informazioni comunicate presso il competente Registro Imprese.

Altri interpreti hanno invece propeso per la soluzione della revoca per giusta causa dell'organo societario.

In quest'ultima ipotesi occorre anzitutto distinguere il caso dell'organo investito anche del potere di vigilanza (sindaco unico o collegio sindacale) da quello dell'organo investito solo del potere di controllo (revisore).

Come detto nel primo caso i sindaci non possono essere revocati, e rimangono pertanto in carica con obbligo di verifica contabile sul bilancio 2019.

Discorso diverso per il solo revisore.

La dottrina maggioritaria ritiene sussistente per tale soggetto una giusta causa di revoca, ai sensi dell'art. 4, co. 11, lett. i), DM 261/2012.

Purtuttavia, altri interpreti hanno sollevato il dubbio circa l'effettiva riconduzione del caso concreto a detta fattispecie, dal momento che ciò che è stato ampliato è il termine ultimo per la nomina, ma non l'entrata in vigore dei nuovi limiti di cui all'art. 2477 c.c.

Muovendo dal presupposto che l'interpretazione della norma deve essere coerente con la *ratio* dell'intervento normativo, ossia con una proroga del termine della nomina, i sostenitori di tale ultima tesi ritengono che il revisore nominato nel 2019 permanga a tutti gli effetti in carica e sia pertanto obbligato ad espletare le proprie funzioni anche sul bilancio 2019.

Pertanto la confusione generata dal dato letterale del comma 6-sexies dell'art. 8, L 8/2020, è solo apparente, ed i soggetti che avevano proceduto con la nomina "tempestiva" sarebbero soggetti comunque alla revisione per l'esercizio 2019.

A tale interpretazione deve però essere collegata anche l'ultima parte del terzo comma del riformato art. 379 D.Lgs. 14/2019, in base a cui "*ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 2477 del codice civile, commi secondo e terzo, come sostituiti dal comma 1, si ha riguardo ai due esercizi antecedenti (2018 e 2019) la scadenza indicata nel primo periodo.*"

Pertanto anche tale soluzione, apparentemente la più naturale, lineare e "semplice", non risulta immune da potenziali osservazioni critiche.

La soluzione appena descritta implica infatti l'insorgere di una palese incoerenza tra il mandato del revisore (2019-2021) ed il triennio di revisione obbligatoria ai sensi di legge (2020-2022).



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

Inoltre, aderendo a tale ultima ipotesi, la revisione del bilancio 2019 sarebbe VOLONTARIA, e non OBBLIGATORIA, con conseguenti problematiche applicative di taluni principi.

In tale ipotesi, infatti, risulterebbe venuto meno il presupposto normativo dell'intervenuto conferimento dell'incarico. Sussisterebbero dunque, salvo quanto indicato alla successiva lett. b, i presupposti per l'esercizio dell'interruzione anticipata in conformità a quanto previsto dall'art. 13 del D.Lgs. 39/2010 e dal Decreto 28 dicembre 2012, n. 261 (il "D.M. 261/2012"), vale a dire tramite revoca per giusta causa, dimissioni o risoluzione consensuale. In proposito, si rileva che l'art. 8 del D.M. 261/2012 stabilisce che *"in caso di revoca per giusta causa o dimissioni da un incarico presso un ente diverso da quelli di interesse pubblico, il revisore legale o la società di revisione legale possono assumere un nuovo incarico presso la medesima società assoggettata a revisione solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata"*.

La norma appena richiamata, dunque, impone un obbligo di *cooling-off* nel caso in cui la cessazione anticipata dell'incarico sia conseguenza di una revoca da parte della società o delle dimissioni del revisore. Analogo obbligo non è invece previsto per l'ipotesi di risoluzione consensuale dell'incarico: in questa circostanza, quindi, la società potrà nuovamente procedere ad incaricare della revisione legale dei propri conti il revisore cessato. Tale facoltà non parrebbe infatti preclusa dal mero dato letterale dell'art. 7, secondo comma del D.M. 261/2012, ove si prevede di *"conferire un nuovo incarico ad un altro revisore legale o ad un'altra società di revisione"*. In tal senso si è ampiamente orientata la prassi dal 2012 a seguire.

Alla luce di quanto sopra, gli incarichi conferiti entro il 16 dicembre 2019 per il triennio 2019/2021 potranno essere oggetto di risoluzione consensuale tra le parti ai sensi degli artt. 13 del D.Lgs. 39/2010 e 7 del D.M. 261/2012. In proposito, il D.M. 261/2012 prevede che *"l'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo anche sulle predette osservazioni, delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione."* Nelle circostanze in oggetto, in cui l'interruzione anticipata dell'incarico è motivata dal venire meno del presupposto normativo per l'emissione della relazione di revisione, occorre formalizzare al più presto e comunque prima dei 15 giorni che precedono l'assemblea di approvazione del bilancio 2019, l'accordo tra amministratori e revisori. Detta assemblea si troverà dunque a prendere atto dell'assenza dei presupposti normativi e potrà deliberare la risoluzione dell'incarico e il contestuale conferimento di un nuovo incarico allo stesso revisore in conformità alla nuova disciplina di cui all'art. 379 del Codice della Crisi. Ovviamente, la società potrà in ogni caso procedere a convocare un'assemblea ad hoc per la delibera di risoluzione dell'incarico di revisione e di conferimento del nuovo incarico anticipatamente rispetto a quella di approvazione del bilancio 2019.

Pertanto, alla luce delle difficoltà già incontrate da molte S.r.l. nell'individuare i soggetti disposti ad assumere incarichi di revisione, tale impedimento potrebbe ampliare le dimensioni di tale problematica, minando nella pratica l'intento principale del D.Lgs. 14/2019, ossia quello di ampliare il numero di società a responsabilità limitata soggette ad un organo investito del



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collego Sindacale e Revisione

controllo contabile e di obblighi di segnalazione tempestiva dell'insorgenza di una crisi aziendale e finanziaria.

Al riguardo la CCIAA di Pisa, su istanza operata da alcuni iscritti, ha confermato che il mancato trascorso di oltre un anno tra la data di risoluzione dell'incarico e la nuova nomina costituisce – allo stato attuale ed in assenza di chiarimenti al riguardo – motivo di rifiuto dell'istanza di iscrizione del revisore rinominato.

A ben guardare, la ratio dell'art. 8 del DM 261/2012 non sarebbe violata da un'eventuale nuova nomina entro l'anno dalla revoca del medesimo soggetto, atteso che il DM disciplina una revoca nel normale svolgimento del rapporto, e non dettata dalle mutate condizioni del quadro giuridico di riferimento a seguito di un intervento "maldestro" del legislatore.

In conclusione, tutte le possibili soluzioni prospettate dalla dottrina, come detto, prestano il fianco all'insorgenza di dubbi, riflessioni e problemi applicativi.

Pur consapevoli della criticità del momento e del fatto che le energie del Governo e dei Ministeri competenti adesso sono giustamente rivolte in altre direzioni, è quantomai auspicabile una pronuncia ufficiale da parte degli stessi, volta a fugare ogni dubbio sulla corretta interpretazione del quadro normativo.

Commissione Bilancio e Principi
Contabili, Collego Sindacale e Revisione
