

# LA CIRCOLARE MENSILE PER IL REVISORE LEGALE

N. 4 – APRILE 2013

## INDICE

### NORMATIVA E PRASSI

---

- "Revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale" *PAGINA* 2  
*G. GIAMMARINI*

### ATTESTAZIONI

---

- "I sindaci revisori e la loro relazione sul bilancio di esercizio - Fac simile di giudizio senza rilievi" *PAGINA* 7  
*G. GENTILI E V. TOSI*

### COLLEGIO SINDACALE

---

- "Infedeltà patrimoniale: possibile concorso del collegio sindacale" *PAGINA* 17  
*V. CRISTARELLA*

### PRINCIPI DI REVISIONE

---

- "I chiarimenti sulla continuità aziendale nel documento n. 176 Assirevi" *PAGINA* 23  
*V. TOSI*
-

# Revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale

DI GABRIELE GIAMMARINI

(Dottore Commercialista in Ancona e Revisore Contabile)

Sono stati recentemente pubblicati sulla Gazzetta Ufficiale<sup>1</sup> due nuovi Decreti del Ministero dell'Economia e delle Finanze attuativi della riforma della revisione legale:

- ◆ Decreto 28 dicembre 2012, n. 261 "Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39".
- ◆ Decreto 8 gennaio 2013, n. 16 "Regolamento concernente la gestione della "Sezione dei revisori inattivi", in attuazione dell'articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39." <sup>2</sup>

Il DM n. 16/2013 disciplina l'istituzione e la gestione della Sezione del Registro per i revisori inattivi, dove confluiscono i soggetti che non hanno assunto incarichi di revisione legale per tre anni consecutivi o non hanno collaborato a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale di cui all'art. 1, comma 1, lett. q) del DLgs. 39/2010, sempre per tre anni consecutivi. La diretta conseguenza è che il revisore iscritto in questa sezione non può assumere nuovi incarichi di revisione senza prima avere frequentato corsi di formazione e aggiornamento specifici nella materia.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> GU n. 43 del 20-2-2013

<sup>2</sup> Questi Decreti seguono quelli pubblicati nel corso del 2012 :

Decreto 20 giugno 2012 n. 144 "Regolamento concernente le modalità di iscrizione e cancellazione dal Registro dei revisori legali, in applicazione dell'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati";

Decreto 20 giugno 2012 n. 145 "Regolamento in applicazione degli artt. 2, commi 2, 3, 4 e 7 e 7, comma 7, del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE in materia di revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati" ;

Decreto 25 giugno 2012 n. 146 "Regolamento riguardante il tirocinio per l'esercizio dell'attività di revisione legale, in applicazione dell'articolo 3 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, recante attuazione della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati".

<sup>3</sup> Anche al momento della prima iscrizione nel registro i neo-revisori sono inseriti nella Sezione inattivi, salvo poi transitare nell'elenco dei revisori attivi con l'assunzione del primo incarico di revisione legale ovvero con l'avvio di una collaborazione ad un'attività di revisione legale.

Il Regolamento ex DM n . 261/2012 disciplina i casi e le modalità di conclusione di un incarico di revisione legale, che possono essere:

- ◆ la revoca da parte del soggetto sottoposto a revisione
- ◆ le dimissioni del revisore
- ◆ la risoluzione consensuale

Nel prosieguo dell'articolo tratteremo i casi di revoca e dimissione, in quanto la risoluzione consensuali non presenta aspetti ulteriori di rilievo.

.Nel caso di revoca, il Regolamento, muovendosi nel solco di quanto disposto dall'art.13, comma 3 del DLgs 39/2010, ribadisce che l'incarico di revisione legale può essere revocato solo per giusta causa, al fine di impedire l'utilizzo della revoca in modo strumentale contro soggetti non graditi <sup>4</sup>. Il Regolamento elenca poi una serie di evenienze che costituiscono giusta causa, e disciplina la procedura che porta alla revoca, la quale deve essere sempre deliberata dall'assemblea sentito l'organo di controllo. Passiamo ora ad analizzare alcuni passaggi importanti del Regolamento, con particolare riguardo agli incarichi in società che non rappresentano enti di interesse pubblico<sup>5</sup>.

Ai sensi dell'art. 4 del Regolamento costituiscono giusta causa di revoca:

- a) il cambio del soggetto che esercita il controllo della società assoggettata a revisione (salvo che il trasferimento del controllo sia avvenuto nell'ambito del medesimo gruppo);
- b) il cambio del revisore del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione, nel caso in cui la continuazione dell'incarico possa costituire impedimento, per il medesimo revisore del gruppo, all'acquisizione di elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio sul bilancio consolidato, secondo quanto disposto dai principi di revisione di riferimento;
- c) i cambiamenti dell'assetto interno del gruppo cui appartiene la società assoggettata a revisione tali da impedire al revisore legale del gruppo di acquisire elementi probativi appropriati e sufficienti, da porre a base del giudizio consolidato, nel rispetto dei principi di revisione;
- d) la sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;
- e) il riallineamento della durata dell'incarico a quello della società capogruppo dell'ente di interesse pubblico appartenente al medesimo gruppo;

---

<sup>4</sup> Il DLgs 39/2010 dispone in modo esplicito che “non costituisce giusta causa di revoca la divergenza di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione”.

<sup>5</sup> Sono enti di interesse pubblico le società appartenenti ad alcune categorie, indicate espressamente dalla legge, per le quali, in considerazione della particolare visibilità e importanza economica, la revisione legale viene assoggettata a obblighi più rigorosi. Tra gli Enti di interesse pubblico, elencati nell'art. art. 16, comma 1, d.lgs. n. 39/2010, troviamo ad esempio le banche, le assicurazioni e le società di gestione del risparmio, oltre a quelle emittenti strumenti finanziari diffusi tra il pubblico in maniera rilevante.

- f) i gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
- g) l'acquisizione o la perdita della qualificazione di ente di interesse pubblico;
- h) la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
- i) la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.

Possiamo quindi individuare, semplificando, tre grandi categorie di giusta causa: i cambiamenti avvenuti all'interno dei gruppi societari (assetto interno o revisore della capogruppo), l'inidoneità del revisore a proseguire l'incarico (per insufficienza di risorse professionali a disposizione, gravi inadempimenti o minacce all'indipendenza non fronteggiabili) e il venir meno dell'obbligo legale alla revisione. Si sottolinea l'importanza che il Regolamento assegna alle problematiche inerenti gli incarichi nei gruppi, dove è necessario che tutto il processo di revisione sia sotto il controllo del medesimo soggetto <sup>6</sup>.

L'articolo 4, citato, si chiude prescrivendo che costituisce altresì ipotesi di giusta causa di revoca dell'incarico ogni fatto, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Il successivo articolo 5 del Regolamento tratta il tema delle dimissioni del revisore, e delle circostanze idonee a motivarle. In buona parte ricorrono le stesse eventualità che costituiscono anche giusta causa di revoca, ma vi sono anche alcune motivazioni distintive quali il mancato pagamento del corrispettivo (o il mancato adeguamento dello stesso se previsto per contratto) e il grave e reiterato ostacolo al normale svolgimento dell'attività di verifica.

Le dimissioni, in ogni caso, vanno formulate in tempi e modi idonei per consentire alla società assoggettata a revisione di procedere all'affidamento di un nuovo incarico ad un altro soggetto.

L'articolo 6 disciplina la procedura di presentazione delle dimissioni e la decorrenza degli effetti delle medesime. Il revisore o la società di revisione comunicano le proprie dimissioni al rappresentante legale e al presidente dell'organo di controllo della società assoggetta a revisione. Gli amministratori convocano quindi l'assemblea dei soci, affinché la stessa, sentito l'organo di controllo, provveda a conferire l'incarico ad un altro soggetto.

---

<sup>6</sup> La problematica della revisione del bilancio di gruppo è affrontata nell' ISA 600 (nella versione Clarity Project): al punto 11 del paragrafo Responsabilità si definisce che "Il responsabile dell'incarico di revisione del gruppo è responsabile della direzione, della supervisione e dello svolgimento dell'incarico di revisione contabile del gruppo in conformità ai principi professionali e alle disposizioni di legge e regolamentari applicabili; egli è inoltre responsabile che la relazione di revisione emessa sia appropriata alle circostanze specifiche. Di conseguenza, la relazione di revisione sul bilancio del gruppo non deve far riferimento ai revisori delle componenti, a meno che tale riferimento sia richiesto dalla legge o dai regolamenti".

Al fine di evitare che nel periodo di tempo necessario al completamento della procedura di nomina l'attività di controllo si interrompa, il Regolamento prevede che le funzioni di revisione legale continuino ad essere esercitate dal medesimo soggetto dimissionario fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni. Viene quindi indicato il termine massimo oltre il quale il soggetto dimissionario non è più obbligato a svolgere alcuna ulteriore attività.

In caso di revoca o di dimissioni, secondo il disposto dell'art. 8, non è possibile per il revisore uscente assumere un nuovo incarico di revisione presso la medesima società prima che sia trascorso un periodo di almeno un anno dalla avvenuta cessazione anticipata.

Ricorrendo la cessazione anticipata dell'incarico incombono sulla società assoggettata a revisione e sul soggetto incaricato della stessa precisi obblighi di comunicazione nei confronti dell'ente pubblico preposto alla vigilanza<sup>7</sup>.

Ai sensi dell'art. 10 del Regolamento, la società assoggettata a revisione (diversa dagli enti di interesse pubblico), entro quindici giorni dalla data in cui l'assemblea ha adottato le relative deliberazioni, deve trasmettere la seguente documentazione:

- a) le deliberazioni dell'assemblea concernente la cessazione anticipata e il conferimento del nuovo incarico ad altro soggetto;
- b) il parere dell'organo di controllo;
- c) la relazione dell'organo amministrativo, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico.

Il soggetto incaricato della revisione ha l'obbligo di trasmettere all' ente preposto:

- ♦ nel caso di dimissioni, una copia delle stesse entro quindici giorni dall'avvenuta presentazione;
- ♦ nei casi di revoca e di risoluzione, entro il medesimo termine, una copia delle osservazioni formulate alla società assoggettata a revisione.

Al termine di questa sintetica analisi del Regolamento, si richiama l'attenzione su alcuni aspetti che devono ancora essere chiariti dall'autorità di vigilanza. Ad esempio, per quanto attiene gli aspetti procedurali, si è ancora in attesa che la Ragioneria Generale dello Stato stabilisca le modalità concernenti le comunicazioni previste dall'articolo 10. Inoltre, ad una prima lettura, il Regolamento sembra non tener pienamente conto di alcune novità apportate dal Decreto Semplificazioni<sup>8</sup> al

---

<sup>7</sup> Il Ministero dell'economia e delle finanze esercita, attraverso la Ragioneria Generale dello Stato - Ispettorato Generale di Finanza, le competenze previste dal decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in materia di revisione legale dei conti. Alla luce di tale disposizioni il Ministero è titolare, in particolare, delle funzioni relative all'abilitazione, all'iscrizione ed alla tenuta del Registro dei revisori, nonché allo svolgimento della vigilanza sui revisori e sulle società di revisione legale che non hanno incarichi su enti di interesse pubblico.

<sup>8</sup> Decreto Legge 9 febbraio 2012. n. 5, recante Disposizioni urgenti in materia di semplificazione e di sviluppo, convertito in legge, con modificazioni, dalla Legge 4 aprile 2012, n. 35

testo dell'art. 2477 del codice civile, le quali hanno introdotto nella disciplina delle società a responsabilità limitata la figura del sindaco unico e del revisore legale senza organo di controllo. L'art 2477 al primo comma recita infatti : *"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."*

Con la conseguenza che in questi casi non è presente la figura del presidente dell'organo di controllo, richiamata dall'art. 6 del Regolamento, oppure non è operante un organo di controllo (né in forma collegiale, né in forma monocratica) che possa svolgere le attività previste dall'art. 6 o predisporre il parere richiamato dall'art. 10 del Regolamento medesimo.

E' invece espressamente chiarito dal regolamento che la cessazione dell'attività di sindaco è disciplinata dagli articoli 2400 e 2401 del codice civile anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale, a norma dell'articolo 2409-bis, secondo comma, del codice civile.

# I sindaci revisori e la loro relazione al bilancio di esercizio

DI GIORGIO GENTILI\* E VIRGINIA TOSI\*\*

(\*Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Macerata ed Ancona - \*\*Consulente di Economia Aziendale - Ancona)

## Sommario

1. LA REVISIONE LEGALE SVOLTA DAI SINDACI
2. ELEMENTI DELLA RELAZIONE SUL BILANCIO
3. IL GIUDIZIO SUL BILANCIO
4. IL DISSENSO DI UN COMPONENTE DEL COLLEGIO
5. FAC SIMILE DI RELAZIONE

## 1. La revisione legale svolta dai sindaci

La revisione legale dei conti può essere svolta, al verificarsi di taluni presupposti, dall'organo di controllo, sia esso monocratico o pluripersonale. In particolare:

- ◆ nelle società per azioni il collegio sindacale può svolgere l'attività di revisione legale dei conti se, come previsto dall'art. 2409 bis c.c.:
  - la società non è tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
  - tutti i componenti del collegio sindacale sono iscritti nel registro dei revisori, è previsto espressamente nello statuto sociale;
- ◆ nelle società a responsabilità limitata, possono verificarsi le seguenti due ipotesi:
  - se nulla prevede lo statuto, viene nominato il solo collegio sindacale o sindaco unico, che svolge anche i compiti di revisione legale;
  - se lo statuto lo dispone, viene nominato unicamente il revisore legale, che svolge anche i controlli ex art.2403 c.c., tipicamente attribuiti dalla normativa civilistica al collegio sindacale.

Il collegio sindacale o il sindaco unico incaricati della revisione legale dei conti, dopo aver svolto le proprie attività, devono redigere una relazione che deve constare di due sezioni di cui:

- la prima deve contenere il giudizio sul bilancio ai sensi dell'art. 2429 c.c.;
- la seconda deve contenere una relazione sull'attività di vigilanza resa ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.

Il sindaco unico o il collegio sindacale che siano incaricati anche della revisione legale non sono esentati dall'attuare il controllo di merito connesso alla funzione di vigilanza di cui la legge continua ad investirli. Il controllo di merito, consistente nel verificare se esiste conformità delle scelte gestionali ai generali criteri di razionalità economica e corretta amministrazione e dunque se l'attività amministrativa risulta efficace ed efficiente, impone di includere all'interno della relazione del collegio incaricato della revisione anche una sezione contenente il resoconto dell'attività di vigilanza e dei controlli svolti ai sensi dell'art. 2429, comma 2, del Codice civile.

## 2. Elementi della relazione sul bilancio

Gli elementi che compongono la sezione relativa al giudizio sul bilancio, con riferimento all'art.14 del D. Lgs. n. 39/2010, sono i seguenti:

- il titolo della relazione
- i destinatari della relazione
- un paragrafo introduttivo, in cui venga identificato il bilancio e il quadro di regole di redazione dello stesso che la società è obbligata a rispettare e in cui vengano illustrate le responsabilità della direzione aziendale che redige il bilancio e del/dei sindaco/i revisore/i che devono esprimere il giudizio;
- un paragrafo riguardante la natura della revisione con l'indicazione dei principi e dei criteri di revisione osservati e con l'illustrazione dell'attività di revisione effettuata;
- la sottoscrizione del revisore responsabile dell'attività di revisione;
- la data e il luogo di emissione;
- un paragrafo riguardante l'espressione del giudizio professionale sul bilancio.

Nello schema di seguito riportato vengono indicati gli elementi del contenuto della relazione suggeriti dalle norme di comportamento.

**Tabella 1**

<b>Titolo</b>	- È necessario un titolo che riporti la fonte normativa sulla base della quale viene emessa la relazione.
<b>Destinatari</b>	- La relazione ha come destinatario l'Assemblea degli Azionisti o soci.

<b>Paragrafo introduttivo</b>	<p>In tale paragrafo si evidenzia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- il bilancio sottoposto a revisione;</li> <li>- la responsabilità della redazione del bilancio in capo agli amministratori;</li> <li>- la responsabilità del revisore che ha l’incarico di esprimere un giudizio professionale sul bilancio.</li> </ul>
<b>Paragrafo sulla natura della revisione</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vengono indicati i principi di revisione applicati che sono in linea generale i principi di revisione in vigore.</li> <li>- Nella relazione viene indicato che l’attività è pianificata e svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio è viziato da errori significativi. Viene descritto il procedimento di revisione con le seguenti attività:</li> <li>- verifica a campione degli elementi probativi dei saldi e delle informazioni del bilancio;</li> <li>- valutazione se i criteri contabili utilizzati sono adeguati e corretti;</li> <li>- valutazione sulla ragionevolezza delle stime che sono effettuate dalla direzione aziendale.</li> <li>- Il revisore evidenzia che il lavoro realizzato fornisce una base ragionevole per esprimere il suo giudizio professionale.</li> <li>- Infine, vi è un richiamo alla relazione relativa all’esercizio precedente, con riferimento al giudizio espresso e all’attività di revisione svolta.</li> </ul>
<b>Espressione del giudizio professionale sul bilancio</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Il collegio sindacale evidenzia nel presente paragrafo se a suo parere il bilancio è redatto con chiarezza e può rappresentare in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale, finanziaria ed economica dell’ente revisionato.</li> </ul>
<b>Coerenza della relazione sulla gestione</b>	<p>Nell’ipotesi in cui sia redatta la relazione sulla gestione vi sarà anche un paragrafo con il giudizio sulla coerenza della medesima relazione con il bilancio.</p>
<b>Data e luogo di emissione</b>	<p>La relazione deve contenere:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– la data di emissione;</li> <li>– per il collegio sindacale è il luogo dove ha la sede l’ente sottoposto a revisione.</li> </ul>
<b>Sottoscrizione</b>	<p>Firma di tutti i membri del collegio sindacale</p>

### 3. Il giudizio sul bilancio

Il giudizio sull’attendibilità e sulla veridicità delle informazioni rappresentate nel bilancio sottoposto al controllo può essere di quattro tipi:

- ✓ positivo;
- ✓ con rilievi;

- ✓ negativo;
- ✓ dichiarazione d'impossibilità di esprimere un giudizio.

Il giudizio espresso dal collegio sindacale sul bilancio rappresenta la valutazione professionale sulla base del risultato del lavoro di revisione svolto.

Il **giudizio positivo** (senza rilievi) può essere espresso quando il collegio sindacale:

- non ha rilevato errori significativi, in relazione al livello di significatività determinato, con riferimento ai principi contabili di riferimento e alle norme di legge,
- non ha subito limitazioni nella propria attività con riferimento ai principi di revisione statuiti.

È espresso un **giudizio con rilievi** se il collegio sindacale ha rilevato degli errori non recepiti dagli amministratori superiori al livello di significatività determinato, quest' ultimo può essere superato anche da una somma di errori di minore importo. In tale ipotesi, il collegio sindacale deve indicare nella relazione un ulteriore specifico paragrafo volto ad evidenziare:

- la natura dell'errore e l'effetto sul bilancio;
- che, ad eccezione degli effetti evidenziati, non compromette la veridicità del bilancio.

Il **giudizio negativo**, invece, è relativo alla presenza di errori non recepiti dagli amministratori e allo stesso tempo con importo superiore alla soglia di significatività. Anche in questo caso, il collegio sindacale deve inserire uno specifico paragrafo nel quale è evidenziata la natura degli errori che risultano così significativi da inficiare la veridicità del bilancio.

Infine, ricorre l'ipotesi di **impossibilità ad esprimere un giudizio** quando il collegio sindacale ha avuto delle limitazioni alla propria attività.

Le conclusioni espresse nella relazione di revisione legale redatta dal sindaco unico o dal collegio sindacale devono essere adeguatamente e dettagliatamente motivate, in particolare quelle che supportano l'espressione di giudizi diversi dal giudizio senza rilievi. Nel caso di giudizio con rilievi per deviazioni dalle norme di legge o dai principi contabili o di giudizio negativo, il collegio deve quantificare nelle carte di lavoro e nella relazione gli effetti delle deviazioni sulle voci di bilancio coinvolte, nonché, tenendo conto degli effetti fiscali, gli effetti sul patrimonio netto e sul risultato d'esercizio. Nelle carte di lavoro e poi nella relazione, il collegio sindacale deve evidenziare le circostanze che danno luogo a rilievi per limitazioni allo svolgimento di procedure di revisione ritenute necessarie o che impediscono di esprimere un giudizio sul bilancio.

La relazione deve essere sottoscritta, **con firma autografa od elettronica**, da **tutti i membri del collegio sindacale** o, se approvata con consenso unanime essa può essere sottoscritta dal solo presidente precisando tale situazione, della quale deve esserne fornita evidenza anche nelle carte di lavoro.

La relazione, approvata dal collegio sindacale, deve essere depositata presso la sede della società almeno quindici giorni prima della data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio.

## 4. Il dissenso di un componente del collegio

In caso di dissenso di un sindaco quest'ultimo deve esprimere le proprie valutazioni al collegio sindacale. La maggioranza dei sindaci quindi esprime le proprie osservazioni e proposte in merito, nonché le motivazioni per le quali ritiene di non accogliere le osservazioni del sindaco dissenziente. Il dissenso del sindaco e gli elementi di valutazione espressi dallo stesso e dagli altri sindaci circa il contenuto della relazione di revisione devono essere documentati nelle carte di lavoro. Il collegio sindacale deve quindi comunicare alla Direzione il dissenso di un sindaco e le relative motivazioni.

In caso di dissenso, **la relazione, elaborata secondo il punto di vista della maggioranza** del collegio, **riferisce il dissenso del sindaco** indicandone in calce, di seguito al paragrafo contenente il giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, il nominativo del socio dissenziente e le sue motivazioni. Le motivazioni del dissenso ed i relativi effetti sono esplicitati nelle conclusioni della "Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.". In ogni caso, il sindaco che intenda esprimere il proprio dissenso non può redigere una propria relazione.

Di seguito presentiamo una formula per la **relazione del collegio sindacale in caso di giudizio senza rilievi**. [\(Scarica il documento in formato Word.\)](#)

# FORMULA PER IL COLLEGIO SINDACALE INCARICATO DELLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI

## Relazione del collegio sindacale incaricato di revisione legale dei conti nel caso di giudizio senza rilievi

### (Prima formula)

SOCIETÀ .....

Sede legale.....

Capitale sociale.....

Reg. imprese.....

## RELAZIONE DEL COLLEGIO SINDACALE ALL'ASSEMBLEA DEGLI AZIONISTI

All'Assemblea degli Azionisti

della .....

### **Premessa**

Il Collegio Sindacale, nell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2..., ha svolto sia le funzioni previste dagli artt. 2403 e segg. c.c. sia quelle previste dall'art. 2409-*bis* c.c.

La presente relazione unitaria contiene nella sezione A) la "Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39" e nella sezione B) la "Relazione ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.".

### **A) Relazione di revisione ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39**

**1.** Abbiamo svolto la revisione legale del bilancio d'esercizio della ..... al 31 dicembre ..... La responsabilità della redazione del bilancio d'esercizio in conformità alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione compete agli Amministratori della .... È nostra la responsabilità del giudizio professionale espresso sul bilancio d'esercizio e basato sulla revisione legale.

**2.** Il nostro esame è stato condotto secondo gli statuiti principi di revisione. In conformità ai predetti principi, la revisione è stata svolta al fine di acquisire ogni elemento necessario per accertare se il bilancio d'esercizio sia viziato da errori significativi e se risulti, nel suo complesso, attendibile. Il procedimento di revisione è stato svolto in modo coerente con la dimensione della società e con il suo assetto organizzativo. Esso comprende l'esame, sulla base di verifiche a campione, degli elementi probativi a supporto dei saldi e delle

informazioni contenuti nel bilancio, nonché la valutazione dell'adeguatezza e della correttezza dei criteri contabili utilizzati e della ragionevolezza delle stime effettuate dagli amministratori. Riteniamo che il lavoro svolto fornisca una ragionevole base per l'espressione del nostro giudizio professionale.

Per il giudizio relativo al bilancio dell'esercizio precedente, i cui dati sono presentati a fini comparativi secondo quanto richiesto dalla legge, si fa riferimento alla relazione da noi [ovvero dal precedente collegio sindacale o dal precedente soggetto incaricato della revisione] emessa in data .....

**3.** A nostro giudizio, il soprammenzionato bilancio d'esercizio è conforme alle norme che ne disciplinano i criteri di redazione; esso pertanto è stato redatto con chiarezza e rappresenta in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale e finanziaria ed il risultato economico della ..... S.p.A. per l'esercizio chiuso al 31 dicembre .....

**4.** La responsabilità della redazione della relazione sulla gestione in conformità a quanto previsto dalle norme di legge compete agli Amministratori della ..... È di nostra competenza l'espressione del giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, come richiesto dall'art. 14, comma 2, lettera e), del decreto legislativo 27 gennaio 2010 n. 39. A tal fine, abbiamo svolto le procedure indicate dal principio di revisione n. PR 001 emanato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e raccomandato dalla Consob. A nostro giudizio la relazione sulla gestione è coerente con il bilancio d'esercizio della ..... al 31 dicembre .....

**[Eventuale paragrafo in caso di dissenso di un sindaco<sup>15</sup>:** Il sindaco effettivo Nome e Cognome dissente in merito al giudizio sul bilancio (ovvero, al giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio). Le motivazioni e gli eventuali effetti di tale dissenso sono indicati nelle conclusioni della sezione B della presente relazione.]

## **B) Relazione sull'attività di vigilanza ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c.**

Nel corso dell'esercizio chiuso al 31 dicembre ..... la nostra attività è stata ispirata alle disposizioni di legge e alle Norme di comportamento del collegio sindacale emanate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

### **Attività di vigilanza ai sensi dell'artt. 2403 e ss. c.c.**

Abbiamo vigilato sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Abbiamo partecipato alle assemblee dei soci ed alle riunioni del consiglio di amministrazione [*ove esistente*: e del comitato esecutivo], in relazione alle quali, sulla base delle informazioni disponibili, non abbiamo rilevato violazioni della legge e dello statuto, né operazioni manifestamente imprudenti, azzardate, in potenziale conflitto di interesse o tali da compromettere l'integrità del patrimonio sociale [*oppure*: e osserviamo in particolare quanto segue: *precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*].

[*Eventualmente*: Abbiamo acquisito dagli amministratori durante le riunioni svoltesi [*oppure*: a seguito di richiesta] informazioni in merito all'andamento delle operazioni sociali o/e all'affare relativi a \_\_\_\_\_

(*precisare le fattispecie*) effettuati dalla società o/e dalle società controllate sulle quali non abbiamo osservazioni particolari da riferire (*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*).

Abbiamo acquisito dagli amministratori delegati [e/o dal direttore generale], durante le riunioni svolte [*oppure: con periodicità semestrale; oppure: secondo le modalità stabilite dallo statuto*] informazioni sul generale andamento della gestione e sulla sua prevedibile evoluzione, nonché sulle operazioni di maggiore rilievo, per le loro dimensioni o caratteristiche, effettuate dalla società e dalle sue controllate e, in base alle informazioni acquisite, non abbiamo osservazioni particolari da riferire [*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati*].

[*Eventualmente: Abbiamo incontrato i sindaci delle società controllate (oppure: Abbiamo scambiato informazioni con i sindaci delle società controllate \_\_\_\_\_) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziati nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie)*].

[*Solo per le società che hanno nominato un preposto al sistema di controllo interno: Abbiamo incontrato il preposto al sistema di controllo interno (oppure: Abbiamo acquisito informazioni dal preposto al sistema di controllo interno) e non sono emersi dati ed informazioni rilevanti che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emersi dati ed informazioni rilevanti riguardanti: precisare la fattispecie)*].

[*Solo per le società che hanno istituito l'Organismo di Vigilanza: Abbiamo incontrato l'Organismo di Vigilanza (oppure: Abbiamo preso visione della/e relazione/i dell'Organismo di Vigilanza; oppure: Abbiamo acquisito informazioni dall'Organismo di Vigilanza) e non sono emerse criticità rispetto alla corretta attuazione del modello organizzativo che debbano essere evidenziate nella presente relazione (oppure: sono emerse criticità riguardanti: precisare la fattispecie)*].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo della società, anche tramite la raccolta di informazioni dai responsabili delle funzioni e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire [*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*].

Abbiamo acquisito conoscenza e vigilato, per quanto di nostra competenza, sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile, nonché sull'affidabilità di quest'ultimo a rappresentare correttamente i fatti di gestione, mediante l'ottenimento di informazioni dai responsabili delle funzioni e l'esame dei documenti aziendali, e a tale riguardo non abbiamo osservazioni particolari da riferire [*oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*].

[*Eventualmente: Abbiamo effettuato specifici atti di ispezioni e controllo riguardanti \_\_\_\_\_ e, in base alle informazioni acquisite, non sono emerse violazioni di legge, dello statuto o dei principi di corretta amministrazione o irregolarità o fatti censurabili (oppure: e osserviamo in particolare quanto segue: precisare le specifiche osservazioni, nonché eventuali violazioni, irregolarità o fatti censurabili riscontrati)*].

Non sono pervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. [*oppure: Sono intervenute denunce dai soci ex art. 2408 c.c. in ordine a \_\_\_\_\_ ed a seguito delle stesse sono state esperite adeguate indagini che hanno*

dato come esito \_\_\_\_\_ *precisare la fattispecie (eventualmente: e proponiamo quanto segue: precisare le eventuali proposte; oppure: Esito che, unitamente alle nostre proposte, è stato riferito durante l'assemblea del \_\_\_\_\_)*].

Nel corso dell'esercizio sono stati rilasciati i seguenti pareri: \_\_\_\_\_ [*oppure: nel corso dell'esercizio non sono stati rilasciati dal collegio sindacale pareri previsti dalla legge*]. Nel corso dell'attività di vigilanza, come sopra descritta, non sono emersi altri fatti significativi tali da richiederne la menzione nella presente relazione. [*oppure: Nel corso dell'attività di vigilanza svolta e sulla base delle informazioni ottenute dai sindaci delle società controllate (o dal preposto al sistema di controllo interno o dall'organismo di vigilanza), sono stati rilevati ulteriori fatti censurabili, omissioni o irregolarità (oppure: fondati sospetti di irregolarità) non sanati (oppure: non ancora definiti) che sono stati oggetto di informazione all'assemblea convocata ex art. 2406, comma secondo, c.c., in data \_\_\_\_\_ (oppure: e/o di denuncia al Tribunale ex art. 2409 c.c.). In particolare, precisare la fattispecie*].

### **Bilancio d'esercizio**

Per quanto a nostra conoscenza, gli amministratori, nella redazione del bilancio, non hanno derogato alle norme di legge ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c. [*oppure: Gli amministratori, nella redazione del bilancio, hanno fatto ricorso alla deroga alle norme di legge prevista dall'art. 2423, comma 4, c.c.; la deroga è stata motivata nella nota integrativa ed è stata indicata la sua influenza sulla situazione patrimoniale, finanziaria e sul risultato economico dell'esercizio. In particolare: descrizione della deroga. Il collegio sindacale a tale proposito osserva quanto segue: precisare le specifiche osservazioni*].

[*Eventualmente: Ai sensi dell'art. 2426, n. 5, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso (oppure: non concordiamo con) all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di costi di impianto e di ampliamento per € ....., costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità per € ..... (in caso di discordanza indicarne i motivi)*].

[*Eventualmente: Ai sensi dell'art. 2426, n. 6, c.c. abbiamo espresso il nostro consenso (oppure: non concordiamo con) all'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale di un avviamento per € ..... (in caso di discordanza indicarne i motivi)*]. I risultati della revisione legale del bilancio da noi svolta sono contenuti nella sezione A della presente relazione.

### **Conclusioni**

Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta il collegio sindacale propone all'Assemblea di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ....., così come redatto dagli Amministratori.

[*Oppure, in caso di dissenso di un sindaco* circa il contenuto della relazione e con il consenso di quest'ultimo: Indicare le motivazioni del dissenso del sindaco e, in particolare, gli effetti di tali motivazioni sul giudizio sul bilancio e, se pertinente, sul giudizio sulla coerenza della relazione sulla gestione con il bilancio, ovvero sulla approvazione dello stesso. Il testo delle conclusioni riportato di seguito può essere: "Considerando le risultanze dell'attività da noi svolta, nonché il dissenso del sindaco *Nome e Cognome*, come sopra motivato, invitiamo l'Assemblea ad approvare il bilancio d'esercizio chiuso al 31 dicembre ..... dopo aver considerato tale dissenso e le sue motivazioni ed aver preso gli eventuali provvedimenti conseguenti"].

Luogo e data

Il Collegio Sindacale

*Nome e Cognome* (Presidente)

*Nome e Cognome* (Sindaco Effettivo)

*Nome e Cognome* (Sindaco Effettivo)

# Infedeltà patrimoniale: possibile concorso del collegio sindacale

DI VINCENZO CRISTARELLA

(Dottore commercialista e revisore legale in Brescia)

## Sommario

1. PREMESSA:
2. L'INTERESSE PROTETTO
3. I SOGGETTI ATTIVI
4. IL PRESUPPOSTO DEL REATO
5. LA CONDOTTA
6. L'OGGETTO MATERIALE
7. L'ELEMENTO SOGGETTIVO
8. LA CONSUMAZIONE
9. LA PROCEDIBILITÀ E L'ASSENZA DI RESPONSABILITÀ AMMINISTRATIVA DELL'ENTE
10. I RAPPORTI CON L'ARTICOLO 646 C.P.

## 1. Premessa

La tutela penale del patrimonio sociale, disposta dall'articolo 2364 del codice civile è stata da tempo sollecitata per allineare il nostro ordinamento a quello degli altri paesi europei, i cui legislatori già da tempo hanno formulato figure criminose di infedeltà di portata generale, in seno all'amministrazione dell'altrui patrimonio, ovvero specifica per il contesto societario. L'articolo 2634 del codice civile integra anche l'articolo 646 codice penale, insufficiente a qualificare penalmente fenomeni distorsivi di gestione e piuttosto idoneo a colpire le "elementari" condotte depredazione economica, per un personale illecito profitto.

## 2. L'interesse protetto

La norma incriminatrice tutela il patrimonio della società o la ricchezza ad essa disponibile, quali ad esempio i beni posseduti dalla società per conto di terzi; l'evento lesivo si concreta nel relativo

pregiudizio. Poiché il conflitto di interessi, scervro da danno, risulta penalmente irrilevante, è escluso l'interesse alla mera fedeltà nel tratto di gestione.

### 3. I soggetti attivi

I soggetti attivi del reato sono i titolari, formali o quali esercenti di fatto, ovvero i soggetti investiti della qualifica o titolari della funzione e chi esercita in modo continuativo e significativo i poteri tipici inerenti alla qualifica o alla funzione, del potere dispositivo dei beni sociali: amministratori, direttori generali, liquidatori.

E' esclusa, eccetto i direttori generali, la categoria dei dipendenti nonché l'institore. La disciplina societaria approvata successivamente a quella penale, presenta problemi di raccordo – da risolversi caso per caso – per le figure di amministratore ed, in particolare nel cosiddetto “*sistema monistico*”, per i membri del “comitato per il controllo di gestione” i quali, pur partecipi alla conduzione societaria, in seno al consiglio di amministrazione che è titolare esclusivo di questa funzione, sono istituzionalmente qualificati da indipendenza e preposti a controllo.

E' ipotizzabile il concorso (articolo 110 c.p.) dell'estraneo, per esempio per chi trae beneficio dall'illecito, ovvero interposto fittizio, quando – consapevole del rapporto conflittuale dell'autore con la sua società e dell'ingiustizia del risultato a cui porta l'atto dispositivo – abbia fornito un contributo causale, anche morale, rispetto all'evento dannoso. La responsabilità del terzo può essere affermata anche ex articolo 40 comma 2 c.p., quando sull'estraneo gravi il dovere giuridico di impedire l'evento: è il caso del sindaco che – presente alla delibera del consiglio di amministrazione e conscio dell'illiceità della condotta amministrativa – serbi silenzio e non eviti la conseguenza dannosa per la società, pur a ciò obbligato dalla generale previsione dell'articolo 2407 rubricato con il titolo “Responsabilità”

### 4. Il presupposto del reato

Presupposto del reato è il **conflitto di interessi**, situazione che vede contrapposti, e non soltanto sovrapposti, come previsto dalla patologia civilistica dell'articolo 2391, da un lato, interessi connotati da “*patrimonialità*”, della società o quelli del terzo dei cui beni la società sia responsabile; d'altro canto, interessi extra-sociali, immediatamente pertinenti al soggetto attivo ovvero a costui indirettamente riferibili.

Più esattamente, **gli interessi della società si identificano in quelli propri dell'organismo interno**: non, dunque, quelli di un singolo socio e neanche della maggioranza. Quali interessi “patrimoniali”, sono connessi alla integrità ed all'incremento del patrimonio sociale, come l'aspettativa di massimo profitto nell'impiego delle risorse ovvero nella ricerca del minor danno.

L'interesse del soggetto attivo non è esclusivamente proprio della sfera economica di questi, poiché la condotta di infedeltà può dispiegarsi anche a favore di terzi, “*al fine di procurare a sé o ad altri un ingiusto profitto o altro vantaggio*”, intendendosi per vantaggio una nozione più ampia e meno “*patrimonializzata*” di profitto: tipico il caso di delibera di acquisto a condizioni ingiustificatamente

onerose presso un fornitore, parente o amico dell'amministratore, o la cessione a prezzo ingiustificato vile da parte di un liquidatore ad un suo conoscente. Tra i terzi possono annoverarsi anche le società del gruppo o il gruppo stesso.

Gli interessi di terzi, titolari dei beni affidati alla società sono esterni al patrimonio sociale ed alla sue dinamiche. Possono, invero, materializzarsi in aspettative del tutto indifferenti alla società o anche opposte alle sue istanze. Quale presupposto del reato, il conflitto precede lo sviluppo dell'azione infedele. Giova osservare che un'antitesi patrimoniale tra la sfera economica dei soggetti "propri" e quella dell'organismo amministrativo è un dato costante e fisiologico, nella dinamica societaria: la potenziale contrapposizione processuale nell'accertamento della eventuale responsabilità per fatti di gestione o la stessa pretesa economica del compenso per l'opera svolta sono momenti di potenziale contrasto. Situazioni estranee al novero punitivo che postula non la mera collidenza, ma anche la condotta infedele ad essa successiva. Pertanto, la partecipazione dell'amministratore ad impresa concorrente ovvero fornitrice o cliente della società amministrata è fatto rilevante, diversamente da quanto previsto dall'articolo 2390. Anche se non esplicitato dalla norma, tra il conflitto di interessi e lo svolgimento della successiva condotta di collegamento, pur non strettamente causale, ma certamente pertinenziale, tale da integrare un contrasto attuale ed idoneo ad inquinare l'atto o la deliberazione assunta. E' indifferente che l'area di conflittualità tra gli interessi contrapposti sia soltanto parziale, come nel caso in cui – nell'economica di una complessiva convenzione – si riscontri il contrasto soltanto per alcuni profili o segmenti contrattuali; infatti, l'offesa dedotta dalla fattispecie è estranea dalla dimensione o al peso dell'inquinamento.

## 5. La condotta

La malversazione del potere gestorio non ruota sull' "abuso di gestione" né sulla "violazione dei doveri", ma sul **collegamento tra il conflitto di interessi e il "compimento" o la "delibera" di "atti di disposizione" di beni sociali**. Il "compimento" di questi atti definisce un momento di gestione, scevro da connotati formali. La "delibera" di atto impositivo, provvedimento connotato da qualche formalità, non postula "deliberazione di consiglio", estendendosi anche al caso di decisione presa dall'amministratore unico o senza riunione di consiglio. La delibera può rapportarsi al solo artefice, oppure innestarsi nella condotta di altro soggetto, sia quest'ultimo consapevole o meno concretarsi in comportamento fattivi, anche esterni alla votazione in seno al consiglio.

"Atti di disposizione" sono quelli che esprimono la volontà sociale e sono frutto dei poteri istituzionali di gestione dell'impresa, esclusi, dunque, i meri comportamenti predativi, come i casi di accaparramento o distrazione dei cespiti patrimoniali, al di fuori dei limiti statutari, dell'oggetto sociale, di ogni interesse rapportabile all'attività dedotta nello statuto. Situazioni, invece, riferibili – ricorrendone gli altri requisiti tipici – allo solo articolo 646 c.p.

E' stato affermato che **esulano dal contesto normativo gli atti di organizzazione, se da essi non derivi disposizioni di ricchezza a carico del patrimonio**, ad esempio delibera di aumento di capitale,

di fusione o di scissione, ed è controverso se possa annoverarsi alla previsione punitiva l'assunzione di obbligazioni a carico del patrimonio sociale o del bene del terzo, disponibile alla società.

**La norma prevede soltanto una condotta commissiva:** il compimento o la delibera, o concorso di delibera, e non già l'astensione in una votazione che porti a risultati di pregiudizievole disposizione; al pari, **esulano dalla condotta i comportamenti di mera omissione**, che pure sono facilmente ipotizzabili, quali ad esempio l'inerzia verso il decorso della prescrizione per una prestazione dovuta da debitore amico, ovvero l'inerzia colpevole verso atti matrimonialmente lesivi, da questo compiuti.

## 6. L'oggetto materiale

**L'atto dispositivo è relativo ai "beni sociali", quindi mobili** o (a differenza che per l'articolo 646 c.p.) **immobili; ma anche immateriali, come ogni tipo di pretesa giuridica**, ivi compresi i diritti di esclusiva o di mero godimento come ad esempio la convenzione locativa di durata eccedente le soglie di legge ed a condizioni del tutto svantaggiose.

L'oggetto è **connotato da disponibilità attuale al patrimonio della società:** l'opportunità economica meramente eventuale o la rinuncia a possibili utilità, come ad esempio quelle derivante dalla deliberazione di non servirsi di beni o servizi presso un certo fornitore, o di non partecipare ad una operazione finanziaria, etc., restano fuori dalla fattispecie penale.

E' da considerarsi invece di rilievo penale la condotta che disponga del cespite attualmente annesso al patrimonio sociale, anche se, come accade per tutti i negozi sottoposti a termine o a condizione determini il suo effettivo distacco in un momento successivo. L'articolo 2634 comma 2 riguarda i beni dei terzi, disponibili alla società in forma di rapporto convenzionale non per accidentale situazione di fatto.

## 7. L'elemento soggettivo

Nel timore che il precetto penale possa perseguire anche mere ed ineludibili discrezionalità gestorie, il dolo è connotato non soltanto dalla necessaria rappresentazione delle componenti oggettive del reato ma dipende anche dall' **intenzionalità nel cagionare il danno alla società**, pertanto, dalla "*voluta dammi*", connotato che presumibilmente renderà rarefatta l'applicazione della norma. Non è sufficiente, cioè, la mera accettazione del rischio di conseguenze pregiudizievoli. Esse si profilano come obiettivo diretto del proprio agire e non ad esso meramente accessorie. Requisito non richiesto dall'articolo 2634 comma 2 sì che per la gestione dei beni altrui assume rilievo anche il dolo eventuale di danno del bene del terzo, con qualche squilibrio di equità.

Ulteriore momento del dolo è dato dallo **specifico scopo di procurare a sé o altri**, in quest'ultimo caso non è necessario richiedere una posizione conflittuale con la società né consapevolezza dell'illiceità, **un ingiusto profitto o altro vantaggio**, nozione quest'ultima che esula dal mero tornaconto economico e comprende qualsiasi utilità. Tra il danno, evento del reato, ed il profitto/vantaggio, oggetto della specifica tensione volitiva, non esiste un rapporto di correlazione

quantitativa: la ricchezza uscita dalla società a cagione dell'infedeltà gestoria può non rappresentare la misura dell'utilità dell'autore o di chi questi voglia favorire.

## 8. La consumazione

Il reato si consuma con la **verificazione del danno patrimoniale**. Ad essa si connette il "*tempus commissi delicti*", memento che può rilevarsi anche distante dall'azione, mentre il luogo della commissione si radica nella sede sociale, quale centro di riferimento patrimoniale dell'ente offeso, ove - quindi - nella normalità ha luogo anche l'azione, salvo il caso di pluralità di sedi; è ipotizzabile il tentativo.

## 9. La procedibilità e l'assenza di responsabilità amministrativa dell'ente

Il delitto è procedibile a **querela** della persona offesa, la legittimazione alla proposizione della querela, pertanto, è **riservata all'assemblea dei soci**. Viene esclusa la legittimazione del singolo socio.

Poiché vi è - normalmente - coincidenza tra autore del reato e maggioranza societarie di cui è espressione, è facile pronosticare una **rara frequentazione giudiziale di questo reato** e la conseguente assenza di protezione degli interessi dei soci di minoranza.

Legittimato, invece, è il terzo se il reato è commesso su cose di questi, affidate alla società ed in suo pregiudizio patrimoniale persona che - a differenza del socio, del creditore, del concorrente - dispone di un diretto potere di attivazione repressiva. Nel caso di gruppi societari, la legittimazione spetta in capo al singolo organismo che ha tratto detrimento patrimoniale dalla scelta illecita. Se la società è ammessa a procedura concorsuale, la procedibilità del reato, quando questo risulta connesso con il dissesto, come prescritto dall'articolo 223 comma 2 numero 1 della legge Fallimentare rubricato "*Fatti di bancarotta fraudolenta*", è d'ufficio.

La fattispecie non è richiamata nel contesto della responsabilità amministrativa dell'ente poiché la società è persona offesa e danneggiata al reato e poiché la condotta manifesta la frattura del rapporto del soggetto attivo con l'organismo, si da integrare l'esenzione dell'articolo 5 comma 2 del D.Lgs. 231/2011, che rende immune la società dalla responsabilità del suo esponente.

## 10. I rapporti con l'articolo 646 c.p.

L'articolo 2634 manifesta - in una posizione di specialità - parziale sovrapposibilità rispetto all'articolo 646 c.p. Nella più ampia categoria dell'abuso gestorio, la norma penale-societaria serba autonoma capacità punitiva, attese le connotazioni peculiari che si aggiungono alla condotta descritta dal delitto di appropriazione indebita. Si tratta, pertanto, di specialità "per aggiunta", che restringe il comportamento sottoposto a censura e che non dà luogo - nel fenomeno della successione della legge penale nel tempo - ad "*abolitio criminis*", ma all'applicazione dell'articolo

2 comma 3 c.p. rubricato "Successione di leggi penali" Effetto abrogativo ha, invece l'articolo 2634 comma 3 , rispetto alla figura dell'appropriazione indebita.

Al contempo **l'articolo 646 c.p., contrassegnato di regola, dalla procedibilità officiosa per** la pressoché costante **ricorrenza dell'aggravante di cui all'articolo 61 n. 11**, c.p. con evidente disparità di trattamento rispetto alla procedibilità a querela dell'articolo 2634, trova applicazione **quando la condotta è avulsa da ogni riferibilità all'attività tipica della società**, al suo oggetto, al suo statuto, risolvendosi in fatti di mera sottoscrizione di ricchezza; o, ancora, quando l'atto dispositivo non si colleghi ad un previo conflitto di interesse; ovvero, infine, quando non si riscontri soggettività "propria" dell'autore.

# I chiarimenti sulla continuità aziendale nel documento n.176 dell'Assirevi

DI VIRGINIA TOSI

## Sommario

### PREMESSA

1. CONTESTO DI RIFERIMENTO ED ORIGINE DEL DOCUMENTO N. 176
2. CONTINUITÀ AZIENDALE E GIUDIZIO DEL REVISORE

## Premessa

Lo scorso Febbraio l'Assirevi (Associazione Italiana Revisori contabili) ha redatto il documento di ricerca n. 176 contenente taluni chiarimenti sulla tematica della continuità aziendale in risposta alla richiesta mossa da Confindustria Lombardia in relazione alla delibera IX/3856 del 25 luglio 2012 della Regione Lombardia. Confindustria aveva infatti messo in luce l'esigenza di poter disporre di Linee guida da mettere a disposizione delle proprie Associate affinché le stesse possano *"produrre ai propri clienti una lettera che chiarisca la tipologia di giudizio e la portata della relazione di revisione emessa, con specifico riferimento al presupposto della continuità aziendale"*.

Il documento individua, dunque, anche Linee Guida per redigere il modello di comunicazione che il revisore deve trasmettere alla società revisionata ed evidenzia in che modo la valutazione della continuità aziendale ha impatto sul successivo giudizio del revisore.

## 1. Contesto di riferimento ed origine del documento n.176

L'origine del documento n.176 dell'Assirevi va ricercata, in primis, nell'art.2 dell'allegato n. 1 della delibera IX/3856 del 25 Luglio 2012 della Regione Lombardia, il quale affronta il tema dei requisiti per la sottoscrizione dei contratti. Secondo il citato articolo, le strutture private di ricovero e cura accreditate (comprese fondazioni ed enti no profit) che sono nelle condizioni di accedere ad accordi contrattuali o a finanziamenti per prestazioni rese per il Servizio Sanitario Regionale di valore pari o superiore a 800.000 euro per anno devono, al fine di poter accedere alla stipula del contratto integrativo annuale, trasmettere, entro la fine di febbraio di ogni anno e prima della firma di ciascun contratto, alle rispettive ASL competenti per territorio, tra gli altri documenti, anche la **relazione**

sull'ultimo bilancio approvato dalla singola struttura sanitaria e la relazione sull'ultimo **bilancio consolidato approvato**, redatte da una **primaria società di revisione contabile**, ovvero, per le fondazioni e soggetti no profit, anche dall'organo di controllo con funzioni di revisione contabile.

La relazione ha lo scopo di **attestare in modo esplicito ed inequivocabile la regolarità** della continuità gestionale e finanziaria **a garanzia della solidità e dell'affidabilità** della struttura e dell'eventuale gruppo. La stessa relazione deve obbligatoriamente riportare in modo esplicito l'assenza/evidenza di criticità (quali ad esempio stati patrimoniali, esposizione debitoria etc.) e deve altresì riguardare tutte le attività sanitarie e socio sanitarie in capo alla proprietà.

Di fronte ad una tale delibera l'Assirevi, con le lettere dell'8 Novembre 2012 e dell'11 Dicembre 2012, inviate alla Direzione Generale Sanità della Regione Lombardia, ha inteso evidenziare le **difficoltà che il revisore potrebbe incontrare in sede di attestazione** di quanto richiesto dalla Regione Lombardia, specialmente se si considera l'assenza di una disciplina transitoria che disciplini la predisposizione della relazione del revisore, laddove il precedente bilancio non sia stato sottoposto a revisione. Inoltre, l'Assirevi ha messo in luce palesemente la difficoltà concreta per i revisori di rispettare il contenuto e le tempistiche imposte dalla delibera, in presenza di profili di difficile applicazione che ostacolano l'attività di verifica e attestazione del revisore.

Anche Confindustria Lombardia è rimasta tutt'altro che impassibile di fronte alla delibera citata ed ha piuttosto segnalato che **"la certificazione non è, né può essere per sua natura idonea a certificare la garanzia della solidità e dell'affidabilità"**, requisito che invece, nella delibera dalla Regione Lombardia, appare essenziale per la sottoscrizione dei contratti 2013.

La Confindustria Lombardia ha inoltre richiesto urgenti chiarimenti alla regione Lombardia in merito a quanto affermato nella delibera del 25 Luglio. In particolare ha sollevato i seguenti quesiti:

- cosa debba intendersi per "primaria società di revisione";
- se l'attività di verifica e di attestazione del bilancio possa essere svolta anche dal Collegio sindacale incaricato della revisione ai sensi dell'art 2403 c.c.;
- se la relazione di revisione debba riguardare il bilancio d'esercizio ovvero il bilancio consolidato.

Di fronte a siffatte segnalazioni e richieste di chiarimenti pervenute sia da parte della Confindustria Lombardia, sia da parte dell'Assirevi, l'unico intervento della Giunta della Regione Lombardia è consistito nella introduzione di un regime transitorio. Con la delibera n° IX / 4606 del 28/12/2012 la Giunta della Regione Lombardia ha infatti lasciato invariata la precedente delibera, integrandola esclusivamente con un regime transitorio, in virtù del quale "in sede di prima applicazione, qualora il soggetto erogatore non sia in grado di presentare entro il 28 febbraio 2013 la relazione sul bilancio, deve presentare entro lo stesso termine all'Asl territorialmente competente, istanza motivata di essere ammesso ad un regime transitorio correlata al conferimento di mandato ad una primaria società di revisione contabile o soggetto qualificato di predisporre la relazione sul bilancio relativo all'esercizio 2013.

Di fronte ai tanti dubbi rimasti irrisolti, Assirevi ha comunicato alle proprie associate che la relazione del revisore che deve accompagnare il bilancio approvato deve continuare ad uniformarsi agli

standard professionali contenuti nel documento n.157 dell'Assirevi. D'altro lato ha evidenziato come sia opportuno che il revisore o la società di revisione informino tempestivamente gli amministratori delle società oggetto di revisione che rientrino nell'ambito applicazione della delibera degli obblighi contenuti in quest'ultima e delle conseguenti problematiche applicative.

## 2. Continuità aziendale e giudizio del revisore

L'Assirevi ha altresì ritenuto essenziale evidenziare le regole di comportamento che il revisore è tenuto a rispettare in relazione al presupposto della continuità aziendale, le quali sono contenute nel Principio di Revisione n. 570 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC).

La **continuità aziendale** risulta un **principio fondamentale nella redazione del bilancio**. La direzione aziendale deve valutare se l'azienda può operare in un'ottica di continuità aziendale, vale a dire se **sarà in grado di proseguire la propria attività per un periodo di almeno di dodici mesi dalla data di bilancio**. Conseguentemente la Direzione aziendale deve anche decidere se il bilancio può essere redatto nella prospettiva di prosecuzione dell'attività e quale deve essere l'informativa da fornire.

Per quanto concerne il revisore, egli, in fase di pianificazione e svolgimento delle procedure di revisione, deve valutare l'adeguatezza dell'utilizzo da parte della direzione del presupposto della continuità aziendale nella predisposizione del bilancio e se sussistono incertezze a tal punto significative sulla continuità aziendale da imporre un'adeguata informativa in bilancio. Il revisore, nella sua valutazione, deve anche tener conto delle ragioni che hanno orientato le scelte della direzione, le assunzioni su cui esse si sono fondate, i piani futuri dell'azienda.

**La valutazione sulla continuità aziendale ha impatto sul successivo giudizio del revisore.** In particolare:

- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato, il revisore può esprimere un giudizio senza rilievo;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato, ma esiste un'incertezza significativa di cui viene data informazione nel bilancio, il revisore può esprimere un giudizio senza rilievi, ma deve inserire un paragrafo nella relazione che dia notizia dell'incertezza descritta nell'informativa di bilancio;
- se l'utilizzo del presupposto del presupposto della continuità aziendale è soggetto a molteplici incertezze significative, di cui non è presente informativa in bilancio, il revisore può concludere di non essere in grado di esprimere un giudizio;
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale risulta appropriato, ma esistono incertezze significative di cui viene data informazione nel bilancio, il revisore può esprimere un giudizio con rilievi o, se la mancanza di informativa ha effetti negativi rilevanti sull'attendibilità del bilancio, può esprimere un giudizio negativo.
- se l'utilizzo del presupposto della continuità aziendale non risulta appropriato, il revisore può esprimere un giudizio avverso.
-

**Tabella 1: Valutazione della continuità aziendale e giudizio del revisore**

	<b>Utilizzo appropriato del requisito di continuità aziendale</b>	<b>Utilizzo non appropriato del requisito di continuità aziendale</b>
<b>Non esiste un'incertezza significativa</b>	Giudizio senza rilievi	Giudizio negativo
<b>Esiste un'incertezza significativa di cui viene data informativa in bilancio</b>	Giudizio senza rilievi + paragrafo che renda nota l'incertezza	Giudizio negativo
<b>Esiste un'incertezza significativa di cui <u>non</u> viene data informativa in bilancio ma che non rende inattendibile il bilancio</b>	Giudizio con rilievi	Giudizio negativo
<b>Esiste un'incertezza significativa di cui <u>non</u> viene data informativa in bilancio e che non rende inattendibile il bilancio</b>	Giudizio negativo	Giudizio negativo
<b>Esistono <u>molteplici</u> incertezze significative, di cui viene o meno data informativa in bilancio</b>	Impossibilità di esprimere un giudizio	Giudizio negativo