

## SOCIETÀ PER AZIONI


### 67. Controllo contabile nelle S.p.a.

*Sono il presidente del collegio sindacale di una S.p.A (A), con l'incarico anche del controllo contabile previsto dalla statuto ex art. 2409 bis, comma 3, c.c., che è controllante di una S.p.A. (B). Nell'esercizio 2005, sommando i valo-*

*ri dei bilanci della controllante e della controllata è emerso che entrambe le società in due esercizi consecutivi hanno superato per due elementi previsti dal comma 1 dell'art. 27 del D.L. n. 127/1991, e successive modificazioni e integrazioni,*

*limiti imposti con il conseguente obbligo, per il 2006, della redazione del bilancio consolidato e quindi della nomina di un revisore contabile o di una società di revisione. Il Consiglio di Amministrazione della Società (A), opportunamente reso edotto e invitato ai nuovi adempimenti, come verbalizzato, ha fatto presente che non intende provvedere alla nomina né di un revisore contabile né, tanto meno, di una società di revisione. Desidero conoscere, visto l'atteggiamento inadempiente assunto dalla società (A), se si debba continuare a svolgere anche il controllo contabile o astenersi e quali sono le conseguenze giuridiche previste dalla normativa vigente per la società inadempiente, nonché la posizione da assumere dal collegio sindacale.*

(P.P. - Firenze)

 La disciplina delle società di capitali, recata dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 (modificato dal D.Lgs. 6 febbraio 2004, n. 37), ha ampiamente innovato il regime dei controlli, originariamente incentrato su un organo interno, il collegio sindacale, al quale erano affidati sia compiti di controllo di legalità sostanziale dell'attività amministrativa, sia compiti di controllo in materia contabile.

Il nuovo sistema si incentra, invece, sulla separazione tra i controlli afferenti l'amministrazione della società ed i controlli di natura contabile. I primi sono sempre affidati ad un organo interno che, a seconda del modello di amministrazione adottato, può essere il collegio sindacale ovvero il collegio di sorveglianza o, ancora, il comitato per il controllo sulla gestione. I controlli di natura contabile, invece, sono affidati ad un organo esterno.

L'art. 2409-bis c.c., introdotto dal D.Lgs. n. 6/2003 c.t. (con effetto 1° gennaio 2004), sancisce, infatti, che il **controllo contabile** sulla società è esercitato da un **revisore contabile** o da una **società di revisione** iscritti nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia.

Questo sistema può, però, subire un'**eccezione** per due categorie di società: le società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e quelle che non sono tenute alla redazione del bilancio consolidato, per le quali la riforma lascia **autonomia statutaria piena**, giacché lo **statuto** potrà prevedere che il **controllo contabile** venga esercitato direttamente dal **collegio sindacale**. In tal caso, la disposizione ordina che tutti i membri del collegio sindacale siano revisori contabili iscritti nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia.

Il controllo contabile viene così sottratto, di regola, dai compiti del collegio sindacale ed assume una valenza autonoma; viene assegnato ad un soggetto specializzato, che assume caratteristiche diverse in relazione al tipo di società interessata.

Il medesimo controllo, come già detto, può tornare al **collegio sindacale**, per scelta statutaria, se la società non redige il bilancio consolidato e non fa ricorso al capitale di rischio. Se, invece, la società redige il bilancio consolidato ma non fa ricorso al capitale di rischio, dovrà necessariamente avere un revisore, ma può incaricare di tale funzione una persona fisica iscritta all'apposito registro ministeriale. Se, infine, la società fa ricorso al mercato di rischio, l'incarico deve essere affidato necessariamente ad una società di revisione.

La nomina del revisore, come la revoca, spetta, in tutte le società per azioni, all'assemblea ordinaria, previo parere del collegio sindacale. Nel collegio sindacale, pertanto, viene individuato l'organo maggiormente in grado di dialogare tecnicamente con il soggetto titolare del controllo sui bilanci ed anche di valutarne, con un certo grado di indipendenza, l'operato. In questo caso, i sindaci svolgono una sorta di funzione di consulenza, sia nei confronti degli amministratori, che devono fare la proposta all'assemblea, sia nei confronti dei soci, cui spetta l'ultima parola.

Ciò premesso, può accadere, come in effetti è accaduto nel caso di specie, che una società, **esonerata** dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato, perché, unitamente alle imprese controllate, non ha superato, per due esercizi consecutivi, due dei limiti previsti dall'art. 27, comma 1, D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127 e successive modificazioni ed integrazioni (euro 12.500.000 nel totale degli attivi degli stati patrimoniali; euro 25.000.000 nel totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; 250 dipendenti occupati in media durante l'esercizio), si trovi, successivamente, nella condizione di essere obbligata a redigerlo (perché supera i limiti di cui sopra). In tal caso, è evidente che il venir meno di quelle condizioni che legittimano l'opzione statutaria di affidare al collegio sindacale il controllo contabile importa anche l'applicazione del regime generale previsto per le società per azioni e, dunque, l'**obbligo** di attribuire ad un revisore esterno la funzione di controllo contabile.

La deliberazione del consiglio di amministrazione, nel caso di specie, presenta, pertanto, secondo me, un vizio di contenuto ed, in particolare, un oggetto illecito, perché contrario ad una norma imperativa (l'art. 2409-bis c.c.), che impone a tutte le società per azioni (salvo nell'ipotesi di cui al terzo comma dello stesso art. 2409-bis c.c., di cui si è detto sopra) di affidare il controllo contabile ad un revisore contabile o ad una società di revisione.

La legittimazione ad impugnare le delibere del consiglio di amministrazione è stata attribuita anche al collegio sindacale, che così conferma la sua funzione fondamentale di organo di **controllo e vigilanza** sull'attività del consiglio di amministrazione.

Ai sensi dell'art. 2388, comma 4, c.c., infatti, le deli-

berazioni del consiglio di amministrazione **che non sono prese in conformità della legge** o dello statuto possono essere impugnate anche dal collegio sindacale (oltre che dagli amministratori assenti o dissenzienti e dai soci in caso di deliberazioni lesive dei loro diritti), entro **novanta giorni** dalla data della deliberazione. La *ratio* della norma che ha introdotto l'impugnabilità delle deliberazioni consiliari risiede nell'esigenza di **reazione** contro l'agire illegittimo del consiglio di amministrazione, a tutela degli interessi della società, dei terzi e dell'interesse generale alla correttezza dell'attività dell'organo.

A seguito dell'attribuzione **solo eventuale** del controllo contabile al collegio sindacale, la funzione principale di tale organo è, nel nuovo sistema, quella di controllo sull'amministrazione, di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, come stabilito dall'art. 2403 c.c.; controllo che, però, non può certamente estendersi anche alla valutazione dell'opportunità delle scelte decisionali o alla loro convenienza, il cui apprezzamento è riservato alla competenza esclusiva degli amministratori e dei soci.

## Caso di specie

Nel caso prospettato, tuttavia, non vi è una mera scelta di convenienza da parte dell'organo amministrativo, ma una vera e propria inosservanza di legge da parte dello stesso.

È, pertanto, opportuno, ad avviso di chi scrive, che il collegio sindacale impugni la deliberazione del consiglio di amministrazione, anche al fine di sottrarsi a responsabilità che inevitabilmente potrebbero derivare, tanto più che il collegio sindacale è a conoscenza delle irregolarità commesse dagli amministratori.

Se, infatti, l'art. 2407 c.c., al primo comma, individua una fattispecie di responsabilità diretta, attribuita in via esclusiva al collegio sindacale, perché attinente all'inadempimento di doveri autonomi rispetto a quelli di altri organi, il secondo comma prevede, invece, una **responsabilità solidale dei sindaci con gli amministratori** per fatti illeciti commessi da questi ultimi e non impediti dall'attività di vigilanza (art. 2407, comma 2, c.c.).

Ne deriva che la responsabilità del sindaco riguarda principalmente la violazione dell'obbligo di vigilare, sia che dipenda da un comportamento doloso, sia che derivi da un comportamento colposo.

Va, comunque, rilevato che l'eventuale azione di responsabilità contro i sindaci per *culpa in vigilando* necessita di alcune condizioni, tassativamente previste dalla legge:

- l'atto di cattiva gestione degli amministratori;
- il verificarsi di un danno;
- il nesso di causalità tra il compimento dell'illecito e il danno che si è prodotto;
- l'omessa ed insufficiente attività di vigilanza dei

sindaci, che avrebbero potuto impedire il danno se avessero adempiuto agli obblighi della loro funzione.

Quindi, i sindaci possono rispondere quando sono venuti meno all'obbligo di vigilare con la diligenza richiesta dalla natura del loro incarico.

È, infine, opportuno che il collegio sindacale **si astenga** dallo svolgimento del controllo contabile, stante il disposto dell'art. 2409-quinquies c.c., che, nel prevedere le cause di ineleggibilità e di decadenza dei revisori contabili, stabilisce che «salvo quanto disposto dall'art. 2409-bis, terzo comma - e, quindi, salvo il caso in cui il controllo contabile non sia affidato al collegio sindacale per espressa disposizione statutaria ed alle condizioni previste dalla legge, condizioni non più sussistenti nel caso di specie - **non possono essere incaricati del controllo contabile, e se incaricati decadono dall'ufficio, i sindaci della società** o delle società da questa controllate, delle società che la controllano o di quelle sottoposte a comune controllo (...)».



## Riferimenti normativi

- art. 2409 bis, comma 3, c.c.
- D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6
- D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127

*Maurizio Villani*  
Avvocato Tributarista in Lecce