



## ***Circolare n.2 del 01/07/2023***

### **Composizione del sindaco “unico” nella S.r.l.; controllo legale: sindaco o collegio sindacale e controllo contabile: Revisore Legale o società di revisione legale.**

\*\*\*

#### ***Sommario:***

Premessa; 1. Chi è e cosa fa l'organo di controllo legale; 2. Chi è e cosa fa l'organo di controllo contabile; 3. Conclusioni generali; 4. Bibliografia.

\*\*\*

#### ***Premessa:***

Con riferimento agli ultimi rilievi provenienti da più parti incluso il M.I.M.IT. i quali sostengono di aver rilevato dei contrasti interpretativi in ordine alla ripartizione dei controlli in seno alle società a responsabilità limitata.

Sembrerebbe infatti che l'art. 2477 c.c., comma 1 consenta alla società di attribuire la funzione di controllo, alternativamente, o all'organo sindacale (collegiale o monocratico) o al revisore legale. Ciò non solo quando l'introduzione del controllo societario sia facoltativa, ma anche qualora sia obbligatoria ai sensi del terzo comma dell'art. 2477 c.c.

Ciò premesso l'interrogativo che sembra porsi, è: quale funzione di controllo occorra obbligatoriamente istituire nella s.r.l. inteso che, in senso ampio, il termine “controllo” sembra comprendere sia quello di legale sia quello contabile, considerati in posizione complementare e non alternativa.

Al riguardo, sono emersi tre orientamenti, autorevolmente sostenuti in ambito notarile e dottrinale.

Secondo il ***primo orientamento*** la facoltà di scelta tra sindaco e revisore implica un'alternatività del tipo di controllo che tali soggetti sono chiamati a svolgere. Così, se viene nominato il sindaco unico (o collegio sindacale in virtù dell'esercizio dell'autonomia statutaria) ad esso spetta il controllo di legalità sulla gestione (ex art. 2403 ss. c.c.), a meno che non si voglia eventualmente assegnare al medesimo anche il compito della revisione legale in via di opzione statutaria; mentre, se viene nominato un Revisore Legale, ad esso spetterebbe esclusivamente il compito della revisione legale (ex art. 14 del d.lgs. n. 39/2010).

Un ***secondo orientamento***, discostandosi dal dato letterale dell'art. 2477 c.c., ritiene che l'attività di revisione legale, irrinunciabile per il sistema, debba essere compresa nell'ambito dei poteri dell'organo di controllo. Dunque, ferma restando l'alternatività della nomina, l'organo sindacale dovrebbe svolgere, oltre al controllo di legalità sulla gestione, anche il controllo contabile. Non varrebbe però il contrario per il Revisore Legale, il quale non potrebbe invece svolgere il controllo di legalità, ma unicamente la revisione legale ex combinato disposto art. 5 c.1 Reg. U.E. 537/2014 e del Codice Italiano di Etica e Indipendenza adottato con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2023 in vigore dal 01/07/2023 nonché dell'art. 10 del D. Lgs. 39/2010 e dei Principi di revisione legale ISA Italia clarified adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato ai sensi degli articoli 11 e 12 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeûsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



Infine, secondo un **terzo orientamento**, il controllo nella s.r.l. deve riguardare entrambi i profili, sia gestorio sia contabile, non potendo assumere un contenuto diverso in base al soggetto che lo espleta. Infatti, come anticipato, la nozione di controllo, intesa in senso ampio, si fonda sulla sintesi di una duplice valutazione sulla gestione, che riguarda i due profili del controllo: quello di legalità sulla gestione e quello contabile.

Lo studio si propone di colmare alcune lacune per offrire agli operatori spunti di riflessione di natura applicativa a seguito di diverse richieste pervenute.

Infatti nel breve volgere di poco tempo, la disciplina dell'organo di controllo nelle società di capitali è stata oggetto di tre successive riscritture ma non si è mai approfondito il problema della composizione degli organi di controllo alla luce del D. Lgs. 39/2010 e s.m.i. nonché del Regolamento U.E. n.537/2014 e s.m.i. e dei Principi di revisione legale ISA Italia nonché del codice italiano di etica e indipendenza dal 01/07/2023.

\*\*\*

### 1. *Chi è e cosa fa l'organo di controllo legale: sindaco o collegio sindacale*

Il collegio sindacale o sindaco unico, in Italia, è un organo di vigilanza presente nelle società di capitali e cooperative.

In termini di diritto comparato, all'estero, è una figura poco diffusa. Tuttavia in Austria nelle società di capitali il collegio sindacale ha le seguenti funzioni: nomina, revoca e controlla il Consiglio d'amministrazione e convoca l'Assemblea dei soci. Esso esamina inoltre le operazioni che necessitano della sua approvazione, come l'acquisto e l'alienazione di partecipazioni e l'attuazione di investimenti che superino un certo limite. Al Collegio spetta l'approvazione del bilancio e il controllo della contabilità. Il Collegio sindacale deve essere composto da almeno 3 persone, con un massimo di 20, nominate dall'assemblea dei soci. A singoli azionisti può essere concesso il diritto di nominare membri del collegio sindacale. Nel Collegio sindacale siedono anche rappresentanti dei lavoratori, che vengono nominati dal consiglio di fabbrica. Il collegio sindacale deve riunirsi almeno tre volte all'anno ( <https://www.smaf-legal.com/ITA/impresaeur.htm> ).

Un organo analogo è presente anche in alcuni enti pubblici, talvolta con lo stesso nome (come nelle aziende sanitarie locali), altre volte denominato collegio dei revisori dei conti (come nei comuni e nelle province).

Un organo analogo è presente attualmente anche negli E.T.S., talvolta con lo stesso nome.

Si tratta di un organo di controllo interno nominato dall'assemblea (per le società di capitali) ovvero dal consiglio (per gli enti locali) e partecipa alle riunioni del consiglio di Amministrazione (ovvero Giunta o consiglio direttivo per ETS), in determinati casi ha anche poteri sostitutivi.

Previsto dal codice civile italiano, è sempre obbligatorio nella società per azioni e nelle società in accomandita per azioni.

Negli altri casi, per le società a responsabilità limitata, il collegio sindacale è facoltativo e può essere previsto nell'atto costitutivo.

**Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici**

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



### Disciplina normativa

Nelle società a responsabilità limitata, invece, ai sensi dell'art 2477 comma 3 c.c., è obbligatorio solo se:

1. la società non può redigere il bilancio in forma abbreviata perché supera i limiti previsti dall'art. 2435 bis del codice civile; (due dei seguenti limiti 4,4-8,8-50)
2. la società è obbligata a redigere il bilancio consolidato (cfr. d.lgs. 27.1.2010 attuativo della direttiva 2006/43/CE);
3. la società controlla società obbligate alla revisione legale (cfr. d.lgs. 27.1.2010 attuativo della direttiva 2006/43/CE). (uno dei seguenti limiti 4,0-4,0-20)

Dopo la riforma del diritto societario/riforma del diritto societario entrata in vigore nel 2004, in realtà qualunque società di capitali potrebbe adottare uno dei sistemi di controllo alternativi previsti dagli art. 2409 *octies*- 2409 *noviesdecies* del codice che non prevedono il collegio sindacale, sistema dualistico e Sistema monistico, seppur attualmente tali sistemi abbiano scarsissima diffusione tra le società italiane.

L'art. 2477 c.c. comma 2 prevedeva la nomina dell'organo di controllo o del revisore come obbligatoria anche qualora il capitale sociale non fosse inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni. Tale comma tuttavia è stato abrogato dall'art. 20, comma 8 D.L. 24 giugno 2014, n. 91. Da tale abrogazione si comprende come l'intento del legislatore sia stato quello di snellire la gestione delle società a responsabilità limitata rispetto alle S.p.A..

L'art.2477 c.c. comma 4 prevede che nel caso di nomina di un organo di controllo, anche monocratico, si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previste per le società per azioni che all'art.2397 c.c. comma 2 prevede che almeno un componente deve essere Revisore Legale ***ergo nelle S.r.l. l'organo di controllo monocratico deve essere iscritto al registro dei Revisori Legali.***

L'art.2477 c.c. ultimo comma (Comma introdotto dal D. Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14. ) prevede che Si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 ***anche se la società è priva di organo di controllo.***

### Composizione e durata

Secondo l'art 2397 c.c, il collegio sindacale si compone di 3 o 5 membri (detti sindaci), i primi eletti dall'atto costitutivo. È possibile che lo stato o gli enti pubblici possano provvedere alla nomina dei sindaci.

In caso di revoca o di dimissioni di un membro effettivo subentra in ordine di anzianità un supplente, mentre l'assemblea provvede alla nomina dei nuovi sindaci fino al ripristino del numero stabilito.

I nuovi sindaci comunque durano in carica solo fino all'esaurimento del mandato dei sindaci che sono chiamati a sostituire. La durata in carica dei sindaci è inderogabilmente stabilita per tre esercizi.

La legge 13 dicembre 2010, n. 220 ha introdotto la possibilità del collegio sindacale monocratico (un solo sindaco, invece dei 3 precedentemente previsti) per le Srl di qualsiasi tipo.

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



### **Requisiti dei componenti**

Particolari norme sono previste a tutela dell'indipendenza dei sindaci stessi da coloro che sono soggetti al loro controllo.

L'art. 2399 c.c. elenca una serie di cause di incompatibilità con l'ufficio di sindaco tra le quali rapporti di parentela, fino al quarto grado, e affinità con gli amministratori della società e delle società controllanti e controllate nonché rapporti di affari e di lavoro con le stesse società.

Tali situazioni quando vengono a determinarsi dopo la nomina determinano l'automatica decadenza dall'incarico.

Lo statuto può prevedere ulteriori restrizioni.

Importanti sono anche i requisiti professionali richiesti.

I membri del collegio sindacale devono essere scelti tra gli iscritti nel registro dei Revisori Legali o negli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia (con l'ordinanza n. 16314 depositata il 3 luglio 2017) o devono essere professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche.

Almeno un sindaco effettivo e un supplente deve essere iscritto nel registro dei Revisori Legali, *ergo nelle S.r.l. l'organo di controllo monocratico deve essere iscritto al registro dei Revisori Legali.*

La cancellazione da tali albi è causa di decadenza dall'incarico.

Il d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 ha apportato alcune modifiche circa la disciplina dei requisiti.

### **Poteri e doveri**

Il collegio sindacale deve riunirsi almeno ogni novanta giorni.

Delle riunioni deve essere redatto un verbale sull'apposito libro delle adunanze e delle deliberazioni del collegio sindacale.

Decade il sindaco che non partecipa senza giusta causa a due riunioni in un esercizio.

Il collegio può deliberare se sono presenti la maggioranza dei componenti e le delibere sono approvate a maggioranza assoluta (art. 2404 c.c.).

I sindaci devono assistere alle riunioni del Consiglio di amministrazione, del comitato esecutivo se esiste e alle assemblee sociali.

La non partecipazione all'assemblea o a due riunioni consecutive del consiglio senza giusta causa è motivo di decadenza dall'ufficio (art. 2405 c.c.).

I doveri sono fissati dall'art 2403 cc. il più importante di questi che fa comprendere la funzione di vigilanza è quella di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile della società.

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



I sindaci sono retribuiti secondo quanto stabilisce l'assemblea all'atto della nomina.

Possono richiedere informazioni agli amministratori e condurre ispezioni e controlli sui quali però sono tenuti al segreto nei confronti di terzi.

Possono in caso di necessità convocare l'assemblea se ritengono necessario riferire su particolari fatti o se non vi provvedono gli amministratori.

In caso di danno alla società rispondono in solido con gli amministratori se il danno si poteva evitare se essi avessero vigilato come previsto dalla legge.

La società può avviare in tali casi un'azione di responsabilità anche contro i sindaci stessi (art. 2407 c.c.).

Nelle società con azioni quotate il collegio sindacale può inoltre, dal 2005, proporre l'azione sociale di responsabilità.

La Cassazione ha stabilito [[con l'ordinanza n. 16314 depositata il 3 luglio 2017](#)], che la violazione dei doveri di vigilanza, diligenza, correttezza e buona fede, sussiste anche nella condotta omissiva, quale è la mancata rilevazione di violazioni macroscopiche da parte degli amministratori, ovvero nella mancata reazione a condotte di dubbia legittimità, ad esempio informandone l'assemblea degli azionisti.

Nel settore bancario e finanziario, i sindaci hanno facoltà di rivolgere, anche individualmente, richieste di informazione direttamente agli organi di amministrazione e controllo delle società controllate ([TUF](#), art. 151), facoltà che è prassi diffusa anche in altri settori.

Fra gli altri obblighi, il Collegio dei Sindaci vigila: sulle modalità di concreta attuazione delle regole di governo societario previste da codici di comportamento redatti da società di gestione di mercati regolamentati o da associazioni di categoria, cui la società, mediante informativa al pubblico, dichiara di attenersi (art. 149).

L'attività di vigilanza non si limita ad un mero controllo documentale e di correttezza formale delle scritture contabili e degli altri atti di amministrazione societaria, ma comprende verifiche "sul campo", anche in presenza di specifiche funzioni di audit e controllo di gestione con competenze "concorrenti", nonostante la complessa articolazione organizzativa dell'azienda [[Cassazione sentenza n. 20437/17](#)][[A. Galimberti, Sindaci a responsabilità piena, su ilSole24Ore.com, 29 Agosto 2017. URL consultato il 17 Aprile 2018.](#)].

Il processo amministrativo segue regole diverse da quello penale.

L'onere della prova dell'assenza di nesso causale fra colpa e danno è invertito, ed è posto a carico di sindaci e amministratori (in base all'art. 1218 C.C.[[Cassazione sentenza n. 23233/2013, 14 ottobre 2013](#)]).

Il Collegio dei Sindaci si differenzia dalla figura del Dirigente Preposto perché i sindaci possono impugnare le delibere e le nomine degli amministratori davanti all'autorità giudiziaria, se difformi da leggi/ regolamenti/ statuti, ma non hanno nessun potere preventivo interno di "veto o di censura" sulle decisioni operative assunte dagli amministratori.

In questi aspetti, i sindaci si differenziano dai poteri del Dirigente Preposto alla redazione dei documenti contabili societari, con l. n. 262/2005 introdotto in Italia per tutte le società quotate (aventi l'Italia come Stato

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



di origine), e in misura limitata alle funzioni di controllo sull'informativa contabile e finanziaria (art. 154-bis TUF).

I principi di revisione contabile italiani e internazionali obbligano sindaci e Revisori a verificare e ad acquisire elementi di prova relativamente alle giacenze di magazzino soltanto se il valore delle rimanenze è significativo per il bilancio, ad esempio in percentuale al fatturato[ Tribunale di Venezia sent. 16.5.2016, n. 1218/2016, su [osservatoriodirittoimpresa.it](http://osservatoriodirittoimpresa.it), 22 Marzo 2018. URL consultato il 17 Aprile 2018.], o come variazione attendibile anno su anno.

### **Funzioni e competenze**

Il controllo del collegio sindacale è un controllo di legalità perché i sindaci verificano il rispetto della legge e dello statuto e possono impugnare dinanzi al tribunale le delibere non conformi alla legge e allo statuto. Inoltre essi verificano l'adeguatezza dell'organizzazione amministrativa e contabile e la corretta amministrazione della società segnalando all'assemblea eventuali fatti rilevanti. I sindaci possono denunciare al tribunale eventuali irregolarità riscontrate nella gestione.

Fino alla riforma societaria del 2003 avevano ampi compiti nelle società non quotate anche per ciò che riguardava il controllo contabile, compiendo una sorta di revisione interna del bilancio su cui riferivano con apposita relazione all'assemblea. La loro competenza si è notevolmente ristretta oggi poiché l'art. 2409 bis c.c. prevede che la revisione del bilancio può essere affidata al collegio sindacale solo nelle società che non fanno ricorso al mercato del capitale di rischio e non redigono il bilancio consolidato. In questi casi il collegio sindacale è composto interamente da revisori contabili. In tutti gli altri casi, dopo l'emanazione del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39 e del d.lgs. 27 luglio 2016, n. 135, il controllo contabile è affidato a soggetti esterni, revisori o società di revisione e il controllo del collegio sul bilancio è sostanzialmente formale.

L'art. 2386, comma 5, del codice civile prevede che se vengono a cessare l'amministratore unico o tutti gli amministratori, l'assemblea per la nomina dell'amministratore o dell'intero consiglio deve essere convocata d'urgenza dal collegio sindacale, il quale può compiere nel frattempo gli atti di "ordinaria amministrazione". In alcune circostanze stabilite dalla legge, l'organo di controllo della società può svolgere atti amministrativi, che sarebbero di per sé di competenza dell'organo amministrativo vero e proprio. Infatti la norma considera questa ipotesi di assoluta impossibilità di continuare ad esercitare le funzioni gestorie da parte dell'amministratore. La norma in questione si applica di fronte ad una causa improvvisa e totalitaria di impossibilità per l'amministratore, o per il consiglio, di continuare regolarmente ad operare.

Nel momento in cui il collegio sindacale si trova nelle condizioni di dover sostituire l'organo amministrativo nelle sue funzioni, la legge prevede che l'avvicendamento a tale incarico debba avvenire in relazione solo e limitatamente agli atti di ordinaria amministrazione. In linea generale, possono essere definiti atti di ordinaria amministrazione tutte quelle attività rientranti nella tipologia di attività semplici di impresa esercitata abitualmente dalla società che viene amministrata. In altre parole, sono individuati in questa categoria tutti gli atti e i fatti classificabili nella normale attività della società, la quale, per poterli attuare, necessita dell'intervento degli amministratori. Si tratta, pertanto, per i sindaci, amministratori pro-tempore della società, di far continuare il normale svolgimento dell'attività societaria nel concetto più semplice e più elementare possibile. Secondo una stretta interpretazione, ai sindaci amministratori, spetterebbe il compito di compiere tutti quei fatti necessari alla conservazione del patrimonio o al suo miglioramento e, in tale caso, non

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



rientrerebbero dunque quegli atti deliberativi dai quali potrebbero scaturire nuove attività o nuove operazioni di gestione, di significativa importanza.

Rispetto all'obbligo di redigere il bilancio, se il periodo in cui l'organo amministrativo dovesse cessare in quello in cui deve essere redatto il bilancio d'esercizio della società, la dottrina ritiene che sarebbe troppo oneroso e impegnativo per il collegio sindacale compiere nel frattempo gli atti di ordinaria amministrazione e quindi, fra le altre cose, redigere il bilancio. Occorre sottolineare un potenziale "conflitto di interesse" nell'attività svolta, in tale particolare situazione, dal collegio sindacale. Sui medesimi soggetti graverebbero incarichi sia di gestione che di doppio controllo (legale e contabile), che potrebbero talvolta anche essere confliggenti tra loro.

Al collegio sindacale può anche essere attribuita la competenza in materia di vigilanza sui modelli organizzativi di prevenzione dei reati nelle società per reati compiuti dal personale e soprattutto dagli organi apicali, secondo quanto disposto dal d.lgs 8 giugno 2001, n. 231.

**Cosa fa** l'organo di controllo legale lo stabilisce l'art.2403 e ss. c.c. in generale si occupa di:

- vigila sull'osservanza della legge e dello statuto;
- vigila sul rispetto dei principi di corretta amministrazione [2623, n. 3];
- vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile [2423, 2432] adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento;
- ha poteri ispettivi e di controllo ex art. 2403 bis c.c.;
- nel caso dell'art.2409 bis comma 3 c.c. esercita anche il controllo contabile ma in tal caso devono essere tutti iscritti al registro dei Revisori Legali;
- ha poteri sostitutivi nei casi previsti dalla legge.

### **Conclusioni**

**Il controllo legale o vigilanza è una funzione aziendale interna** e può essere svolta solo da alcuni professionisti iscritti negli appositi elenchi: dei Revisori Legali o degli albi professionali individuati con decreto del Ministro della giustizia (con l'ordinanza n. 16314 depositata il 3 luglio 2017) o devono essere professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche.

Nel caso, di controllo volontario, si vogliano requisiti più stringenti di autorevolezza, indipendenza e terzietà si sceglie il Revisore Legale.

Nel caso, di controllo obbligatorio, si rientri nei requisiti di legge più stringenti è obbligatorio la nomina di Revisori Legali.

Nel caso, di controllo monocratico nelle s.r.l., si rientra nei requisiti di legge più stringenti ed è obbligatorio la nomina di un Revisore Legale.

**Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici**

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeûsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



## 2. *Chi è e cosa fa l'organo di controllo contabile: Revisore Legale o società di revisione legale*

### Disciplina normativa

Il Revisore Legale in Europa, è **una libera professione intellettuale ex Dir. E.U. n.43/2006, n.56/2014 nonché Reg. U.E. n.537/2014.**

Secondo l'U.E.:

Per le succinte ragioni meglio in seguito descritte è una **libera professione intellettuale regolamentata** e come tale è inserita nell'elenco delle professioni regolamentate e ben distinta dagli altri ordini (si cfr. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/regprof/index.cfm](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/regprof/index.cfm)) ancorché non ancora organizzata in forma ordinistica per ovvie ragioni di tutela dell'indipendenza e terzietà caratteristica unica di tali professionisti.

In Italia non vi è una definizione di professione intellettuale ma la si desume da alcuni parametri elaborati dalla dottrina e dalla giurisprudenza.

Secondo il C.U.P. del 17/11/2009:

“...nel nostro ordinamento esiste una precisa individuazione di professione intellettuale come “professione regolamentata”, per cui sono “professionisti” solamente **quanti decidono di limitare la propria attività in virtù della tutela di un interesse pubblico** (vale a dire quello, da parte della collettività, a fruire di prestazioni di elevato standard qualitativo da parte di chi effettivamente possiede competenze specifiche), ed accedono alla abilitazione all'esercizio della professione prescelta mediante un percorso di studi predeterminato il quale trova il suo corollario nel superamento di un esame di Stato, obbligandosi alla formazione professionale continua, ed assoggettandosi a pregnanti norme di deontologia professionale, alla vigilanza dell'ente pubblico di appartenenza e al regime giuspubblicistico che lo caratterizza...”

### ***Titoli validi per l'esercizio del tirocinio e della successiva professione***

***Laurea magistrale*** appartenente ad una delle seguenti classi, ai sensi del D.M. 22 ottobre 2004, n. 270:

- Scienze dell'economia (LM 56);
- Scienze economiche aziendali (LM 77);
  - Finanza (LM 16);
  - Scienze della politica (LM 62);
- Scienze economiche per l'ambiente e la cultura (LM 76);
  - Scienze delle pubbliche amministrazioni (LM 63);
  - Giurisprudenza (LMG/01);
  - Scienze statistiche (LM 82);
- Scienze statistiche attuariali e finanziarie (LM 83);

***Laurea triennale*** appartenente ad una delle seguenti classi, ai sensi del D.M. 22 ottobre 2004, n. 270:

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



**Scienze dell'economia e della gestione aziendale (L 18);  
→Scienze economiche (L 33);**

come di evidenza palmare si tratta di titoli di laurea e non di iscrizioni in albi professionali

***L'abilitazione all'esercizio si ottiene soltanto attraverso:***

- il preliminare conseguimento di una laurea tra quelle richieste dall'art. 2 c.2. lett. b) D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- il sostenimento di un tirocinio formativo di 36 mesi ai sensi art. 3 D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- il possesso iniziale del requisito della onorabilità come richiesto dall'art. 2 c.2 lett. a) D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- il sostenimento di un esame di idoneità professionale di cui all'art. 4 del D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;

***Programma d'esame generale (SCRITTO E ORALE) Revisori Legali***

**PRIMO MODULO - prima prova scritta**

- a) contabilità generale;
- b) contabilità analitica e di gestione;
- c) disciplina del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato;
- d) principi contabili nazionali e internazionali;
- e) analisi finanziaria;
- f) gestione del rischio e controllo interno;
- r) informatica e sistemi operativi;
- s) economia politica, aziendale e finanziaria;
- t) principi fondamentali di gestione finanziaria;
- u) matematica e statistica.

**SECONDO MODULO seconda prova scritta**

- m) diritto civile e commerciale;
- n) diritto societario;
- o) diritto fallimentare;
- p) diritto tributario;
- q) diritto del lavoro e della previdenza sociale;

**TERZO MODULO terza prova scritta**

- f) gestione del rischio e controllo interno;
- g) principi di revisione nazionali e internazionali;
- h) disciplina della revisione legale;
- i) deontologia professionale ed indipendenza;
- l) tecnica professionale della revisione;

la prova orale verte su tutte le materie, ferma restando la disciplina degli esoneri.

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



### ***Il mantenimento dell'esercizio si ottiene soltanto attraverso:***

- il conseguimento di almeno 20 CFU annui in materie caratterizzanti e non caratterizzanti settore privato e 10 CFU annui in materie settore pubblico per la formazione permanente continua di cui all'art. 5 D. Lgs. 39/2010 e s.m.i. per un totale di 90 CFU nel triennio;
- il rispetto di un codice etico, di deontologia e segreto professionale ex determina MEF ispettorato generale di finanza prot.245504 del 20/11/18 nonché ex art.9-bis D. Lgs.39/2010;
- il possesso permanente del requisito della onorabilità come richiesto dall'art. 2 c.2 lett. a) D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- l'assoggettamento al metodico controllo di qualità da parte del *regulator* pubblico MEF, di cui al D. Lgs. 39/2010 e s.m.i. nonché al principio di Revisione ISCQ 1;
- l'assoggettamento al regolamentare controllo da parte di diversi *regulator* pubblici tra i quali non ultimi: il MEF, Giustizia, Consob, Banca d'Italia, Interni, si cfr. D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;
- il possesso permanente del requisito della indipendenza soggettiva ed oggettiva dall'attività di revisione legale ex art.10 D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.;

### ***Specializzazione o professione? (si cfr. tabella sinottica allegata)***

occorre fugare ogni dubbio, in quanto si continua a leggere articoli che fanno riferimento e continuano a descrivere la professione intellettuale del Revisore Legale una specializzazione. Con l'avvento del D. Lgs. 39/2010 e del Reg. UE 537/2014 è stato sancito il requisito permanente dell'indipendenza soggettiva ed oggettiva dalla revisione legale e per gli effetti:

- a. la costituzione di società di revisione contabile non può più sottostare al requisito dell'oggetto statutario esclusivo per non violare la norma primaria ex art. 10 e 17 D. Lgs. 39/10 e s.m.i.;
- b. le società di revisione contabile ed i Revisori Legali sono soggetti ex Reg. UE 537/2014 e devono effettuare la dichiarazione di trasparenza con la quale dichiarano che i proventi derivanti dall'attività di revisione contabile sono inferiori al 50 % del totale del loro fatturato per consentire il controllo della indipendenza oggettiva dalla revisione contabile.

*Ergo*, gli studi dei Revisori Legali e le società di revisione legale non possono esercitare attività "monoservice" o ad oggetto esclusivo, tanto è vero che lo stesso ordinamento interno ed Europeo consente ai Revisori Legali diverse attività tra le quali ricordiamo, a puro titolo esemplificativo ancorché non esaustivo, rispettivamente le seguenti "**non audit services**":

- a. Possono svolgere quando non svolgono le attività di *audit service* di cui al D. Lgs. 39/2010 la **rappresentanza ed assistenza dei contribuenti** presso organi PA con potere di **autentica della firma procura** ai sensi dell'art.63 DPR 600/73 che testualmente recita:  
" ... Quando la procura è conferita a persone iscritte in albi professionali o nell'elenco previsto dal terzo comma ovvero ai soggetti indicati nell'art. 4, comma 1,

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



lettere e , f (revisori legali) ed i , del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 545 è data facoltà agli stessi rappresentanti di autenticare la sottoscrizione ... ”;

- b. potevano svolgere quando non svolgono le attività di *audit service* di cui al D. Lgs. 39/2010 i **Giudici Tributarî** ai sensi dell’art.4 c.1 lett. f) D.Lgs. 545/1992 che testualmente recita:
- “ ... f) coloro che sono iscritti nel ruolo o nel registro dei revisori ufficiali dei conti o dei revisori contabili ed hanno svolto almeno cinque anni di attività’...”;
- c. Possono svolgere quando non svolgono le attività di *audit service* di cui al D. Lgs. 39/2010 i **Fiduciari** ai sensi dell’art.4 c.2 e 3 L. 1966/1939 che testualmente recitano:
- “ ... Salvo gli altri requisiti richiesti dalla legge, tutti i componenti il Collegio sindacale delle società suddette, devono essere scelti tra gli iscritti agli Albi professionali e almeno due sindaci negli Albi degli esercenti in materia di economia e commercio od in quello dei ragionieri **od in quello dei revisori dei conti.** Se gli amministratori sono più di uno, uno almeno dovrà essere parimenti scelto **fra gli iscritti in detti Albi.** Se il Consiglio di amministrazione è composto di almeno cinque membri, gli amministratori scelti **in detti Albi** devono essere almeno due ...”;
- d. Possono svolgere quando non svolgono le attività di *audit service* di cui al D. Lgs. 39/2010 i **CTU** e **CTP** ai sensi dell’art.15 disposizioni di attuazione c.p.c. che testualmente recitano:

#### “ ... Art. 15. (Iscrizione nell'albo) Consulenti Tecnici del Giudice

Possono ottenere l'iscrizione nell'albo coloro che sono forniti di speciale competenza tecnica in una determinata materia, sono di condotta morale spechciata **e sono iscritti nelle rispettive associazioni professionali.** Nessuno può essere iscritto in più di un albo. Sulle domande di iscrizione decide il comitato indicato nell'articolo precedente. Contro il provvedimento del comitato è ammesso reclamo, entro quindici giorni dalla notificazione, al comitato previsto nell'articolo ... ”;

- a. Possono svolgere quando non svolgono le attività di *audit service* di cui al D. Lgs. 39/2010 le funzioni di **curatore, commissario giudiziale e liquidatore,** nelle procedure di cui al codice della crisi e dell'insolvenza ex art. 358 D. Lgs.14/2019 comma 1 lett. c): “ ... coloro che abbiano svolto funzioni di amministrazione, direzione e **controllo** in **società di capitali** o **società cooperative,** dando prova di adeguate capacità imprenditoriali e purché non sia intervenuta nei loro confronti dichiarazione di apertura della procedura di liquidazione giudiziale ...”.
- b. **sono intermediari fiscali** abilitati coloro che sono indicati nell’art. 3, comma 3, del d.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 e s.m.i. ;

Mentre per quanto riguarda l’ordinamento giuridico Europeo, esso stesso consente ai Revisori Legali diverse attività quando non svolgono le attività di *audit service* di cui al D. Lgs. 39/2010 tra le quali ricordiamo le seguenti attività **“non audit services”** sancite dall’art.5 c.1 Regolamento U.E. n.537/2014 direttamente applicabile nel nostro ordinamento giuridico:

#### a. servizi fiscali riguardanti:

1. la preparazione di moduli fiscali;
2. le imposte sui salari;
3. i dazi doganali;
4. l'individuazione di sovvenzioni pubbliche e incentivi fiscali, a meno che l'assistenza da parte del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile con riferimento a tale

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



- servizio non sia richiesta per legge;
5. l'assistenza in caso di verifiche fiscali da parte delle autorità fiscali, a meno che l'assistenza da parte del revisore legale o dell'impresa di revisione contabile con riferimento a tali verifiche non sia richiesta per legge;
  6. il calcolo di imposte dirette e indirette e di imposte differite;
  7. la fornitura di consulenza fiscale;
- b. servizi che implicano un ruolo nella gestione o nel processo decisionale dell'ente ... (non sottoposto a revisione);
- c. contabilità e preparazione delle registrazioni contabili e del bilancio;
- d. servizi di gestione della contabilità del personale;
- e. progettazione e realizzazione di procedure di controllo interno e gestione del rischio relative alla preparazione e/o al controllo dell'informativa finanziaria, oppure progettazione e realizzazione di sistemi tecnologici per l'informativa finanziaria;
- f. servizi di valutazione, comprese valutazioni effettuate in relazione a servizi attuariali o a servizi di assistenza in caso di controversia;
- g. servizi legali concernenti:
- a. la fornitura del servizio di responsabile degli affari legali generali;
  - b. la negoziazione per conto dell'ente sottoposto a revisione; e
  - c. l'azione di patrocinio nella risoluzione di controversie;
- h. servizi correlati alla funzione di revisione interna dell'ente sottoposto a revisione;
- i. servizi legati al finanziamento, alla struttura e alla allocazione del capitale, nonché alla strategia di investimento dell'ente sottoposto a revisione, a eccezione della prestazione di servizi di attestazione in relazione al bilancio, come il rilascio di lettere di conforto in collegamento con prospetti emessi dall'ente sottoposto a revisione;
- j. promozione, negoziazione o sottoscrizione di azioni dell'ente sottoposto a revisione;
- k. servizi che interessano le risorse umane, concernenti:
- a. i dirigenti in grado di esercitare un'influenza significativa sull'elaborazione delle registrazioni contabili o sulla formazione del bilancio oggetto di revisione legale dei conti, qualora tali servizi comportino:
    - a. la ricerca o la selezione di candidati per tale posizione; o
    - b. la verifica delle referenze dei candidati a tali posizioni,
  - b. la strutturazione della progettazione dell'organizzazione; e
  - c. il controllo dei costi.

A conferma ed aiuto ci sovrine anche l'art. 4 del D. Lgs. 39/2010 e s.m.i. che elenca non una materia specialistica ma ben 19 materie di esame, che spaziano dall'economia al diritto, dalla matematica alla statistica.

A conferma ed aiuto ci sovrine anche l'art. 2 c.2 lett. B) del D. Lgs. 39/2010 e s.m.i. che elenca i titoli per accedere all'esercizio della professione del Revisore Legale che non sono certo le attestazioni d'iscrizioni agli albi professionali.

Ora dovrebbe essere di evidenza palmare come non si tratti di specializzazione ma di vera e propria professione intellettuale, come d'altronde qualifica la stessa UE (si cfr. [http://ec.europa.eu/internal\\_market/qualifications/regprof/index.cfm](http://ec.europa.eu/internal_market/qualifications/regprof/index.cfm))

**Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici**

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



L'unica cosa che si può forse dire è che sono – i Revisori Legali - un *corpo professionale intellettuale esperto nella gestione del rischio a vocazione pubblicistica, al fine di tutelare la pubblica fede e l'ordinamento pubblico economico*, ma pur sempre attraverso l'esercizio di diverse attività “audit service” e “non audit service”.

### ***Albo o Registro?***

Anche qui per fugare ogni dubbio, in quanto si continuano a leggere articoli che fanno riferimento e continuano a descrivere un semplice registro quello relativo agli iscritti per l'esercizio della professione intellettuale del Revisore Legale.

Orbene ci giunge in aiuto diversa giurisprudenza di legittimità e di merito tra le quali non ultime, le seguenti:

- a. sentenza Consiglio di Stato pubblicata il 28/12/2017 n. 06132/2017 reg. prov. coll. n. 09893/2016 reg. ric.;
- b. parere Consiglio di Stato numero 01589/2012 e data 28/03/2012
- c. sentenza della Consulta 328/2009
- d. sentenza 35/2004 della Suprema Corte Costituzionale
- e. sentenza n. 437/2002 della Suprema Corte Costituzionale

Tutto ciò a conferma che il registro dei Revisori Legali è analogo ad un Albo professionale e gli iscritti nell'omonimo registro sono dei veri e propri liberi professionisti che esercitano la professione del Revisore Legale, come meglio su delineata, attualmente organizzati in forma associativa poiché non ancora organizzati in forma ordinistica ammesso e non concesso che possa essere organizzata in codesta forma organizzativa.

### **Conclusioni**

**Il controllo contabile o revisione legale è un ruolo esterno** e può essere svolto solo ed esclusivamente da alcuni professionisti iscritti negli appositi elenchi dei **Revisori Legali** o delle società di revisione legale.

### **3. Conclusioni generali**

Dunque, in relazione alle premesse:

secondo il ***primo orientamento*** la facoltà di scelta tra sindaco e revisore implica un'alternatività del tipo di controllo che tali soggetti sono chiamati a svolgere. Così, se viene nominato il sindaco unico (o collegio sindacale in virtù dell'esercizio dell'autonomia statutaria) ad esso spetta il controllo di legalità sulla gestione (ex art. 2403 ss. c.c.), a meno che non si voglia eventualmente assegnare al medesimo anche il compito della revisione legale in via di opzione statutaria; mentre, se viene nominato un Revisore Legale, ad esso spetterebbe, *rectius*, esclusivamente il compito della revisione legale (ex art. 14 del d.lgs. n. 39/2010).

**Riteniamo, in codest'ultimo caso**, che per colmare questa carenza del controllo legale, il quale sembrerebbe irrinunciabile per il sistema seppur caratteristica quasi esclusiva dell'ordinamento giuridico italiano e quasi del tutto sconosciuto negli ordinamenti comparati, non resta – ammesso e non concesso che questo fosse lo spirito della norma - che nominare anche un sindaco oppure sopperire con il sistema dualistico o monistico come previsto per analogia per le SpA. Ergo le S.r.l. che optassero per il solo controllo contabile potrebbero adottare uno dei sistemi di controllo sindacale (o di vigilanza) alternativi previsti dagli art. 2409 *octies*- 2409 *noviesdecies* del codice civile che non prevedono il collegio sindacale, **sistema dualistico** e **Sistema monistico**, seppur attualmente tali sistemi abbiano scarsissima diffusione tra le società italiane.

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



Un **secondo orientamento**, discostandosi dal dato letterale dell'art. 2477 c.c., ritiene che l'attività di revisione legale, irrinunciabile per il sistema comparato e interno, debba essere compresa nell'ambito dei poteri dell'organo di controllo sindacale. Dunque, ferma restando l'alternatività della nomina, l'organo sindacale dovrebbe svolgere, oltre al controllo di legalità sulla gestione, anche il controllo contabile in tal caso il ruolo potrà essere rivestito solo da un Revisore Legale iscritto all'omonimo registro. Non varrebbe però il contrario per il Revisore Legale, il quale non potrebbe invece svolgere il controllo di legalità, ma unicamente la revisione legale ex combinato disposto art. 5 c.1 Reg. U.E. 537/2014 e del Codice Italiano di Etica e Indipendenza adottato con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2023 in vigore dal 01/07/2023 nonché dell'art. 10 del D. Lgs. 39/2010 e dei Principi di revisione legale ISA Italia clarified adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato ai sensi degli articoli 11 e 12 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.

**Riteniamo, in codesto secondo orientamento**, se pur discostandosi dal dato letterale dell'art.2477 non resta che nominare un sindaco che svolga anche le funzioni del controllo contabile. In tal caso il ruolo potrà essere rivestito solo da un Revisore Legale iscritto all'omonimo registro

Infine, secondo un **terzo orientamento**, il controllo nella s.r.l. deve riguardare entrambi i profili, sia gestorio sia contabile, non potendo assumere un contenuto diverso in base al soggetto che lo espleta. Infatti, come anticipato, la nozione di controllo, intesa in senso ampio, si fonda sulla sintesi di una duplice valutazione sulla gestione, che riguarda i due profili del controllo: quello di legalità sulla gestione e quello contabile.

**Riteniamo, codesto terzo orientamento**, si discosti sia dal dato letterale dell'art.2477 sia dall'art. 5 c.1 reg. U.E. n.537/2014, direttamente applicabile nel nostro ordinamento nonché dall'art.10 del D. lgs. 39/2010 e s.m.i., che appunto vieta ai Revisori Legali quando svolgono attività di revisione di partecipare alle decisioni aziendali in combinato disposto ed in coerenza con il codice etico e con i principi di revisione Italia clarified approvati dalla RGS-MEF.

A nostro parere, ammesso che questo sia lo spirito della norma per le S.r.l., pertanto non resta che nominare un sindaco che svolga anche le funzioni del controllo contabile tenendo tuttavia in dovuta considerazione che il ruolo del sindaco richiede la partecipazione al processo decisionale dell'organo amministrativo norma che **viola le norme speciali e di origine europea sull'indipendenza dei Revisori Legali** ex art. 10 D. Lgs. n.39/2010 e s.m.i. con particolare riferimento al divieto di partecipazione al processo decisionale del soggetto sottoposto al controllo contabile.

In tal caso il ruolo potrà essere rivestito solo da un Revisore Legale iscritto all'omonimo registro.

In alternativa per le S.r.l., che optassero per il solo controllo contabile, adottare statutariamente uno dei sistemi di controllo legale (o vigilanza) alternativi previsti dagli art. 2409 *octies*- 2409 *noviesdecies* del codice civile che non prevedono il collegio sindacale, sistema dualistico e Sistema monistico, seppur attualmente tali sistemi abbiano scarsissima diffusione tra le società italiane.

Concludendo riteniamo che il controllo legale non sia necessario almeno per tre ragioni:

- così come evidente nel diritto comparato non è presente nella maggioranza dei paesi avanzati;
- il controllo contabile, di per sé, è già sufficiente per comunicare, attraverso le "opinion" a tutti i portatori degli interessi sottesi, la situazione dell'impresa sottoposta al proprio controllo in quanto pubblicato "erga omnes" in CCIAA;
- dovendo, il controllo legale, partecipare al processo decisionale non avrà mai la caratteristica di "indipendenza apparente" richiesta dalle norme speciali e superiori relative al Revisore Legale che svolge il controllo contabile.

Tuttavia se, nel nostro ordinamento, proprio si ritenesse necessario ed indispensabile il controllo legale nelle piccole realtà come le S.r.l. per evitare di violare norme superiori e speciali circa l'indipendenza dei Revisori Legali suggeriamo, anche per non snaturarne il ruolo, sia per le S.r.l che per le S.p.A. di separare sempre le funzioni di controllo contabile o revisione legale da quelle di controllo legale o vigilanza per almeno tre

***Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici***

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeÿsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97



ragioni:

1. non ci sono economie di scala si applicherebbero comunque due tariffe per due prestazioni diverse;
2. manterremmo intatta “l’indipendenza apparente” della figura professionale del Revisore Legale ritenuta necessaria e indispensabile a livello globale e non solo dall’ordinamento interno;
3. consente una contrapposizione di ruoli di controllo differenti rendendo il sistema dei controlli più efficace ed efficiente.

#### 4. **Bibliografia sitografia**

- 1 Cfr. F. INNOCENTI, *Composizione e nuovi poteri/doveri dell'organo di controllo e del revisore nelle s.r.l., tra vecchi e nuovi interrogativi*, *Giur. Comm.*, fasc.1, 1 febbraio 2021, pp. 145 ss.
- 2 Cfr. S. FORTUNATO, *La società a responsabilità limitata*, II ed., Torino, Giappichelli, 2020, p. 239; CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *La nuova disciplina del sindaco unico nelle s.r.l. ed i suoi riflessi nelle società cooperative*, Studio di Impresa n. 113-2012/I.
- 3 Cfr. M. CIAN, *Manuale di diritto commerciale*, Torino, Giappichelli, 2019, pp. 606 ss.; CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO, Massima n.124, 3 Aprile 2012.
- 4 Cfr. CONSIGLIO NOTARILE DI MILANO, cit.
- 5 Cfr. F. INNOCENTI, cit.
- 6 si cfr artt. 2477, 2543 c.c. e s.m.i.
- 7 si cfr il sole 24 ore del 30/06/2023 pag.37 al revisore contabile non spetta l’attività di vigilanza – di E. D.N.
- 8 il quotidiano del commercialista 31/01/2023 e del 19/05/2023 rispettivamente di Boidi Cerrato regole di nomina di organi di controllo o revisore nelle srl da rivedere; e Meoli – Sempre più incerti i controlli nelle srl e nelle coop srl
- 9 Soc controllo bil revisione n.3/2023 Sindaco o revisore? Un analisi ragionata ... di De Angelis
- 10 Guide Eutekne Impresa e società - di Meoli e Vitale – Soc Coop – collegio sindacale organo di controllo coop
- 11 art. 5 c. 1 Regolamento U. E. n.537/2014 e s.m.i.
- 12 determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2023, è stato adottato il "*Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale, nonché di indipendenza e obiettività dei soggetti abilitati all'esercizio dell'attività di revisione legale dei conti*", anche denominato "*Codice Italiano di Etica e Indipendenza*", elaborato ai sensi dell'articolo 9, comma 1, e dell'articolo 9-bis, comma 2, e 10, comma 12, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39
- 13 Dir. E.U. 43/2006 nonché 56/2014
- 14 D. Lgs. TUF 58/1998;
- 15 D. Lgs. 39/2010 e s.m.i.
- 16 Principi di revisione legale ISA Italia clarified adottati con determina del Ragioniere generale dello Stato ai sensi degli articoli 11 e 12 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39.
- 17 Consiglio nazionale notariato massima n.250/2011 nonché 113/2012
- 18 Nel senso dell'impossibilità di ricorrere ancora all'organo in composizione collegiale, STELLA RICHTER JR., *E pluribus unum*, in *Riv. Soc.*, 2012, 1 ss.; nel senso della derogabilità, NARDONE – RUOTOLO, *Il sindaco "unico" nella S.r.l. e nella S.p.A. (Art. 14, legge 12 novembre 2011, n. 183)*, in *CNN Notizie* del 19 dicembre 2011 e Consiglio notarile di Milano, Massima n. 123 del 6 dicembre 2011.
- 19 NARDONE – RUOTOLO, *Il sindaco "unico" nella S.r.l. e nella S.p.A.*, cit.; in senso contrario Assonime, Circolare n. 6 del 7 marzo 2012, *Il sindaco unico nelle società di capitali e altre novità in materia di società a responsabilità limitata*, 16, secondo cui tale ipotesi, la società sarà tenuta oggi a rispettare, in sede di nomina, la composizione collegiale indicata nell'atto costitutivo. Quando la società intenda optare per una delle figure previste dalla legge si renderà necessaria una modifica dell'atto costitutivo”.
- 20 In tal senso può esser letta, ad esempio, la clausola che riservi la nomina di un componente del collegio sindacale, attraverso il ricorso al particolare diritto di cui all'art. 2468 c.c., al socio di minoranza (in tal senso, Consiglio notarile di Milano, Massima n. 123 del 6 dicembre 2011).
- 21 In tal senso, già prima della modifica, STELLA RICHTER JR., *E pluribus unum*, cit., nt. 12; Circolare Assonime, cit., 15.
- 22 Ancora Circolare Assonime, cit., 15
- 23 PETRELLI, *Le cooperative nella riforma del diritto societario. Analisi di alcuni aspetti controversi*, Milano, 2005, 101; TRIMARCHI, *Le nuove società cooperative*, Milano, 2004, 153.
- 24 TONELLI, *Commento all'art. 2519 c.c., in La riforma delle società, 4*, a cura di M. Sandulli e V. Santoro, Torino, 2003, 55.
- 25 PETRELLI, *Le cooperative nella riforma del diritto societario. Analisi di alcuni aspetti controversi*, Milano, 2005, 101; TRIMARCHI, *Le nuove società cooperative*, cit., 153.
- 26 Art. 14, legge 12 novembre 2011, n. 183
- 27 nota PEC prot. MIMIt n. 140439 del 11-04-2023
- 28 nota PEC prot. MIMIt n. 168983 del 11-05-2023
- 29 Alberto Pesenato: *Manuale del Revisore Legale - WKI IPSOA*, VI edizione 2014
- 30 Gaetano Presti, *Collegio sindacale*, in *Diritto on line, Istituto dell'Enciclopedia Italiana*, 2013-2019.

**Unione Nazionale Revisori Legali – Ente Associativo partecipato da Enti Pubblici**

[www.revisori-legali.com](http://www.revisori-legali.com) - [info@revisori-legali.com](mailto:info@revisori-legali.com)

**Bruxelles:** De Meeûsquare 37, 1000 – T +32 2 80.827.22

**Roma:** Via Boezio 6/a, 00192 – T +39 06.929.193.66 - F +39 06.233.184.92

**Milano:** via del Conservatorio 22, 20122 - T +39 02.006.140.93 - F +39 02.211.125.97