Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

DOCUMENTO DI RICERCA

SINDACI E REVISORI LEGALI: LA NUOVA DISCIPLINA DEGLI INCARICHI A SEGUITO DELLE MODIFICHE DELL'ART. 379 DEL CODICE DELLA CRISI

Cristina Bauco

10 SETTEMBRE 2020

ABSTRACT

L'art. 51-bis introdotto dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, di conversione del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto "Rilancio"), prevede espressamente che: "Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 sulle attività d'impresa, all'articolo 379, comma 3, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, le parole: «bilanci relativi all'esercizio 2019» sono sostituite dalle seguenti: «bilanci relativi all'esercizio 2021»".

La nuova formulazione dell'art. 379 del Codice della crisi consente alle società di provvedere alle prime nomine dell'organo di controllo o del revisore legale (persona fisica o società) entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021.

Si è aperto, dunque, un interessante dibattito in ordine agli incarichi in corso, laddove i sindaci (o il sindaco unico) ovvero l'incaricato della revisione legale (persona fisica o società) siano stati già nominati dalla società, in occasione dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, sulla base del superamento di uno dei parametri registrato in ordine agli esercizi 2018 e 2019, ovvero agli esercizi 2017 e 2018, qualora la nomina sia stata deliberata entro la data del 16 dicembre 2019, come prescriveva l' originale formulazione dell'art. 379 del Codice della crisi.

Il documento, dopo aver esaminato la disciplina della cessazione anticipata degli incarichi in corso, si sofferma sulle soluzioni suggerite in ordine alla giusta causa di revoca del revisore legale per "sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge", *di cui all'art. 4 del D.M. n. 261/2012*.

SOMMARIO

1. LA MODIFICA APPORTATA CON L'ART. 51-*BIS* DEL DECRETO "RILANCIO" 3

2. LE DISPOSIZIONI DI CUI ALL'ART. 379 DEL CODICE DELLA CRISI 3

3. L'ART. 2477 C.C. 7

4. I TIPI SOCIETARI INTERESSATI DALLA MODIFICA DELL'ART. 379 DEL CODICE DELLA CRISI 8

5. LA GESTIONE DEGLI INCARICHI GIÀ ASSEGNATI: CONFRONTO TRA DISCIPLINA DETTATA PER SINDACO UNICO (O COLLEGIO SINDACALE), INCARICATO O MENO DELLA REVISIONE LEGALE, E REVISORE LEGALE 12

   5.1. La revoca dall'incarico di revisione legale 14

   5.2. La risoluzione consensuale del contratto di revisione 19

6. CONCLUSIONI 21

1. La modifica apportata con l'art. 51-*bis* del Decreto "Rilancio"

L'art. 51-*bis* introdotto dalla legge 17 luglio 2020 n. 77, di conversione del d.l. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto "Rilancio"), recante "Modifica al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14", prevede espressamente nel primo e unico comma che: "*Al fine di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 sulle attività d'impresa, all'articolo 379, comma 3, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, le parole: «bilanci relativi all'esercizio 2019» sono sostituite dalle seguenti: «bilanci relativi all'esercizio 2021»*".

Come si evince dal dossier predisposto dall'ufficio studi del Senato, l'articolo 51-*bis*, posticipa alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 l'obbligo delle società a responsabilità limitata e delle società cooperative di effettuare la prima nomina del revisore o degli organi di controllo, in ottemperanza alle novità apportate al codice civile dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Scopo esplicitato nelle predette disposizioni è di contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica da COVID-19 sulle attività d'impresa.

Nella ricognizione della breve ma travagliata storia normativa dell'art. 379 del Codice della crisi, la stessa relazione tecnica contenuta nel dossier predisposto dall'ufficio studi del Senato precisa che su "*tale articolo è da ultimo intervenuto l'articolo 8, comma 6-sexies del decreto-legge n. 162 del 2019, per prorogare e rendere mobile il termine entro il quale le s.r.l. e le cooperative sono tenute alla prima nomina del revisore o degli organi di controllo, in ottemperanza alle novelle apportate al codice civile dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza*".

Si evince, pertanto, che la recente modifica dell'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi è finalizzata a differire la possibilità di nominare obbligatoriamente, per la prima volta, l'organo di controllo, anche monocratico, o il revisore legale (persona fisica o società), tramite la proroga del termine entro cui procedere alla nomina, termine che, per tal motivo, diventa "mobile" e non "fisso" e , in quanto tale, non comune a tutte le società. Ciò vuol dire che le società, fermo restando il termine finale rappresentato dalla data in cui verrà approvato il bilancio relativo all'esercizio 2021, possono deliberare la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale quando si verificano i presupposti previsti dalla legge, vale a dire quando, *per relationem*, nei due esercizi consecutivi di riferimento si sia verificato il superamento di almeno uno dei parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, lett. c), c.c.

2. Le disposizioni di cui all'art. 379 del Codice della crisi

L'art. 379 del Codice della crisi, vigente dal 16 marzo del 2019, ha modificato il regime di nomina dell'organo di controllo e/o del revisore legale di s.r.l. declinato nell'art. 2477 c.c. precisando i termini

per procedere ai necessari adeguamenti degli statuti al fine di rendere operativo l'obbligo della nomina.

Come accennato, la disposizione, dopo la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Codice della crisi, è stata oggetto di reiterati interventi di modifica che hanno riguardato, in un primo momento, i limiti menzionati nell'art. 2477, secondo comma, lett. c), c.c.[1], successivamente, il terzo comma della disposizione, specificatamente dedicato all'individuazione dei termini e delle modalità per rendere effettivo l'obbligo di nomina dell'organo di controllo, anche monocratico, o del revisore legale nelle società che rientrassero nell'ambito di applicazione dell'art. 2477, comma secondo, lett. c), c.c.

Dall'analisi dell'originaria versione dell'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi occorre prendere le mosse per esaminare le problematiche correlate alle recenti modifiche apportate in sede di conversione del Decreto "Rilancio".

L'originaria versione dell'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi prevedeva che le s.r.l. e le società cooperative già costituite alla data di entrata in vigore della medesima, al ricorrere delle condizioni prefissate nel primo comma, vale a dire al ricorrere delle condizioni in cui si rende obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale per il superamento dei limiti dimensionali di cui all'art. 2477, secondo comma, lett. c), c.c. dovevano provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore e, se necessario, a uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle nuove previsioni entro nove mesi dalla data di entra in vigore dello stesso art. 379, vale a dire entro la data del 16 dicembre 2019. Veniva al contempo chiarito che, in ogni caso, fino alla scadenza del menzionato termine, restavano valide le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto, anche se non conformi alle inderogabili disposizioni del primo comma dell'art. 379.

L'ultimo periodo del terzo comma dell'art. 379 precisava, poi, che, ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2477, commi secondo e terzo, c.c. come sostituiti dallo stesso art. 379, primo comma, si doveva aver riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo, vale a dire la data del 16 dicembre 2019. I due esercizi di riferimento, pertanto, erano quelli del 2017 e 2018, qualora esistesse coincidenza fra esercizio e anno solare.

L'art. 8, comma 6-*sexies*, d.l. 30 dicembre 2019, n. 162, convertito con modificazioni, dalla legge 28 febbraio 2020 n. 8 (c.d. Decreto "Milleproroghe") modificava il terzo comma dell'art. 379 del Codice della crisi stabilendo che le parole: «*entro nove mesi dalla predetta data*» venivano sostituite dalle parole: "*entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2019, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile*"[2].

[1] Occorre rammentare che l'art. 2-*bis* del d.l. n. 32/2019, convertito con modificazioni dalla legge n. 55/2019, cd. Decreto Sblocca cantieri ha innalzato gli originari parametri di riferimento portandoli agli attuali: totale dell'attivo dello stato patrimoniale:4 milioni di euro; ricavi delle vendite e delle prestazioni: 4 milioni di euro, dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità. Al verificarsi di questa importante modifica dei c.d. limiti dimensionali, si è sostenuto che l'incarico di revisione potesse essere revocato per giusta causa, essendo venuti a mutare i presupposti di diritto per il mantenimento della funzione.

[2] Sull'ambito applicativo delle modifiche apportate con il Decreto Milleproroghe, N. Cavalluzzo, V. Martignoni, *Per la nomina di sindaco o revisore c'è tempo fino all'assemblea di bilancio*, in *Il Sole 24 ore*, 14 febbraio 2020, 20.

La riapertura del termine entro cui procedere alla prima nomina dell'organo di controllo, anche monocratico, o del revisore legale, comportava indirettamente la riconsiderazione degli esercizi di riferimento per il superamento di almeno uno dei parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, lett. c), c.c., in quanto restavano inalterate le ulteriori disposizioni dell'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi. Pertanto, ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2477, commi secondo e terzo, c.c. come sostituiti dallo stesso art. 379, primo comma, si doveva aver riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo, vale a dire ai due esercizi antecedenti la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, data da fissare nel 2020.

Di talché, i due esercizi di riferimento diventavano necessariamente il 2018 e il 2019 visto che l'art. 2477, primo comma, lett. c), precisa che essi siano consecutivi.

Venendo richiamato l'art. 2364, secondo comma, c.c.[3], peraltro, in presenza di una previsione di statuto la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019 poteva essere fissata entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio (e dunque entro il 29 aprile 2020) o nel maggior termine, sempre previsto dallo statuto e nel caso di società tenute alla redazione del bilancio consolidato ovvero quando lo richiedessero particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società, di centottanta giorni (entro il 29 giugno 2020)[4].

In occasione della decretazione d'urgenza varata per far fronte alla situazione emergenziale provocata dalla pandemia da COVID-19, l'art. 106 del d.l. 17 marzo 2020, n. 18, convertito con modificazioni dalla legge 29 aprile 2020, n. 27 (c.d. Decreto "Cura Italia") ha consentito di convocare l'assemblea anche in deroga alle previsioni di cui all'art. 2364, secondo comma e 2478-*bis* c.c. o alle differenti disposizioni di statuto entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio, potendosi conseguentemente procedere alle nomine degli organi di controllo entro la scadenza del mese di giugno 2020, ovvero in seconda convocazione entro il mese di luglio 2020, pur in assenza di previsioni statutarie[5].

Come anticipato, sulla tematica è recentemente intervenuto l'art. 51-*bis* del Decreto "Rilancio", modificando nuovamente il terzo comma dell'art. 379 del Codice della crisi e non, invece, l'art. 2477 c.c.: indice normativo da valorizzare e da cui sembra potersi desumere che l'art. 2477 c.c. resta la disposizione da applicare a regime, anche alle società di minori dimensioni, già costituite alla data del 14 febbraio 2019, che abbiano adeguato i propri statuti, se necessario, e nominato per la prima volta l'organo di controllo o il revisore legale, pur con le precisazioni che si effettueranno.

Che l'art. 379 del Codice della crisi e, più partitamente, le previsioni di cui al terzo comma di questa disposizione, rechino la disciplina transitoria in ordine al procedimento e alle modalità di nomina dell'organo di controllo o il revisore legale, da applicarsi fino alla definitiva entrata in vigore del Codice

[3] E non il 2478-*bis* c.c., disposizione relativa alla redazione e all'approvazione del bilancio di s.r.l. Purtuttavia, lo stesso art. 2478-*bis* c.c. fa salva la possibilità di approvare il bilancio in un maggior termine nei limiti e alle condizioni di cui all'art. 2364, secondo comma, c.c.

[4] Cadendo l'ultimo giorno utile domenica 28 giugno 2020.

[5] Mette conto rilevare che il d.l. n. 104 del 14 agosto 2020 (c.d. Decreto "Agosto") ha confermato la possibilità di continuare ad applicare le disposizioni dei commi da 2 a 6 dell'articolo 106 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 aprile 2020, n. 27, alle assemblee delle società per azioni, delle società in accomandita per azioni, delle società a responsabilità limitata, delle società cooperative e delle mutue assicuratrici convocate entro il 15 ottobre 2020.

della crisi per consentire un graduale adattamento ai nuovi obblighi organizzativi già vigenti in conformità alla novellata disciplina di cui all'art. 2086 c.c., si evince chiaramente dall'ultimo periodo del summenzionato terzo comma, ove si precisa che, ai fini della prima applicazione delle disposizioni di cui all'art. 2477, commi secondo e terzo, c.c., si ha riguardo ai due esercizi antecedenti la scadenza indicata nel primo periodo dello stesso terzo comma dell'art. 379, vale a dire la data di approvazione del bilancio relativi all'esercizio 2021[6].

Per rendere operativa la complessiva riforma della crisi e dell'insolvenza, e più specificatamente, le disposizioni che già impongono alle società di adottare un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa e, *de futuro*, per consentire all'organo di controllo o al revisore legale di svolger l'attività di vigilanza e verifica ai fini delle eventuali segnalazioni previste nell'art. 14 del Codice della crisi, siffatta disposizione accorda alle società di minori dimensioni la possibilità di adeguarsi nel maggior termine di ulteriori due anni[7].

Quanto sostenuto trova un valido appiglio anche nel passo della Relazione illustrativa del Codice della crisi del 10 gennaio 2019. Per essa, "*la norma sempre al fine di favorire l'emersione tempestiva e la gestione tempestiva …, amplia le ipotesi in cui nella società a responsabilità limitata è obbligatoria la nomina degli organi interni e del revisore … Il comma 3 fissa il termine entro cui le società interessate all'intervento dovranno provvedere alla compiuta costituzione degli organi di controllo*". La relazione, ancorché faccia riferimento all'originario termine di scadenza per procedere alla nomina, che, come chiarito, coincideva con il 16 dicembre 2019, si premura di precisare, inoltre, che "*un termine più ampio non garantirebbe il pieno funzionamento degli organi alla data di entrata in vigore della riforma e soprattutto dei sistemi di allerta*", motivazione quest'ultima che, allo stato attuale sembra tanto più appropriata se si considera che l'istituto dell'allerta interna, chiaramente introdotto dal legislatore per risolvere positivamente, tempestivamente e in assoluta riservatezza le situazioni di crisi attraverso i tradizionali strumenti endosocietari e, più partitamente, favorendo la dialettica con l'organo di amministrazione[8], viene fortemente depotenziato, già prima della sua entrata in vigore[9], restando ad appannaggio di un numero di società inferiore a quello stimato dagli estensori della novella per scongiurare il rischio di una futura insolvenza: l'implicita soppressione dell'allerta c.d. interna, esporrà

[6] Occorre mettere in luce che l'art. 379, terzo comma, ultimo periodo, del Codice della crisi, si riferisce espressamente ai casi di prima applicazione, sia del secondo comma dell'art. 2477 c.c., relativo alla nomina, sia del terzo comma della medesima disposizione relativo alla cessazione dell'obbligo di nomina. Potrebbe conseguirne che, in caso di prima applicazione delle nuove disposizioni, l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore legale verrebbe a cessare se nei due esercizi antecedenti non sia superato alcuno dei predetti limiti.

[7] Qualifica l'originaria scadenza di nove mesi, come termine dilatorio, S. Fortunato, *Codice della crisi e Codice civile: impresa, assetti organizzativi e responsabilità*, in *Riv. Soc*. 2019, 5, 952 e ss.

[8] L'allerta c.d. interna rappresentata dalla segnalazione effettuata dall'organo di controllo o dal revisore legale all'organo di amministrazione con le modalità e i tempi di cui all'art. 14 del Codice della crisi è per lege destinata a consentire la tempestiva rilevazione degli indizi di crisi e la sollecita adozione, da parte dell'organo di amministrazione, dei provvedimenti e delle misure maggiormente idonee alla sua composizione (cfr. artt. 12 e 14, del Codice della crisi).

[9] L'art. 5 del d.l. n. 23/2020, c.d. Decreto "Liquidità", ha differito l'entrata in vigore delle disposizioni del Codice della crisi al 1° settembre 2021. Occorre mettere in evidenza che l'articolo 1, comma 2, della legge di conversione del Decreto "Cura Italia" ha abrogato il d.l. n. 9 del 2 marzo 2020, facendo salvi gli atti e i provvedimenti adottati e gli effetti prodottisi e i rapporti giuridici sorti sulla base delle disposizioni ivi contenute. Pertanto, risulta abrogato l'articolo 11 del d.l. n. 9/2020 in forza del quale era stato previsto il differimento al 15 febbraio 2021 dell'operatività delle segnalazioni effettuate ai sensi degli articoli 14, comma secondo, e 15 del Codice della crisi.

un numero elevato di società alla segnalazione all'OCRI da parte del creditore pubblico qualificato, e, nei casi previsti dall'art. 22 del Codice della crisi, alla eventuale segnalazione al P.M. effettuata dall'OCRI[10].

3. L'art. 2477 c.c.

Precisato, allora, che per le s.r.l. la disposizione di riferimento in ordine al sistema dei controlli continua ad essere l'art. 2477 c.c., può essere di qualche utilità riassumerne i contenuti.
Il primo comma dell'art. 2477 c.c. declina, come è noto, il c.d. assetto facoltativo dei controlli, chiarendo che l'atto costitutivo può prevedere la nomina di un organo di controllo o, in alternativa di un revisore legale chiamati a svolgere le funzioni loro attribuite dall'ordinamento. Se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo componente (c.d. sindaco unico).
Per quanto attiene al c.d. assetto obbligatorio dei controlli, a seguito delle modifiche apportate dall'art. 379 del Codice della crisi e dal d.l. n. 32/2019, convertito dalla legge n. 55/2019, il secondo comma dell'art. 2477 c.c. prevede attualmente che la nomina dell'organo di controllo, o in alternativa del revisore legale[11], è obbligatoria se la società:

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

Il terzo comma dell'art. 2477 c.c. precisa che l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore di cui alla lettera c) del secondo comma cessa quando, per tre esercizi consecutivi, non è superato alcuno dei predetti limiti. In modo simmetrico a quanto previsto per l'ipotesi della nomina, l'obbligo cessa a partire dalla data di approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio.

Il quarto comma dell'art. 2477 c.c. declina il principio per cui nel caso di nomina di un organo di controllo anche monocratico si applicano le disposizioni del collegio sindacale previste per le s.p.a.

[10] Segnalano la criticità, N. Abriani, N. Cavalluzzo, *Srl minori, la nomina dei revisori prorogata fino a metà 2022*, *in Il sole 24 ore*, 21 luglio 2020, 27.
[11] Con riferimento all'obbligo della revisione legale, può invocarsi il nuovo quadro normativo introdotto dalla Direttiva 2014/56/UE che, modificando alcune definizioni rilevanti contenuti nella normativa previgente, ha, *inter alia*, fornito una definizione di "revisione legale dei conti" al fine di ricomprendervi, oltre alla revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati prescritta dal diritto dell'Unione europea, la revisione dei bilanci prescritta dalla legislazione nazionale per quanto riguarda le piccole imprese, nonché la revisione dei bilanci delle piccole imprese effettuata volontariamente, purché la stessa sia considerata dalla normativa nazionale equivalente alla revisione legale. La definizione di "revisione legale dei conti" contenuta nella Direttiva 2014/56/UE sembra aver consentito agli ordinamenti interni degli Stati membri di ricomprendere nell'alveo delle imprese a cui essa si applica anche la categoria delle piccole imprese. In generale, sull'obbligo della revisione legale nella s.r.l. al superamento dei parametri, richiamando la IV direttiva CEE e la Direttiva 2013/34/UE che l'ha sostituita, G. Zanarone, *I controlli nelle s.p.a. e nelle s.r.l.: due sistemi a confronto*, in *Dialogo sul sistema dei controlli nelle società*, a cura di P. Abbadessa, Torino, 2015, 143.

Il quinto comma dell'art. 2477 c.c. stabilisce che l 'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo comma deve provvedere, entro trenta giorni, alla nomina dell'organo di controllo o del revisore[12]. Se l'assemblea non provvede, alla nomina provvede il tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del conservatore del registro delle imprese.

Il sesto comma dell'art. 2477 c.c. prevede, infine, che si applicano le disposizioni dell'articolo 2409 c.c. anche se la società è priva di organo di controllo.

Come anticipato l'art. 2477 c.c. non trova applicazione per le prime nomine nelle società già costituite che si rendano necessarie per adeguare l'assetto dei controlli alle esigenze di prevenzione tempestiva disciplinata con il Codice della crisi.

Per le società costituite dopo l'entrata in vigore dell'art. 379 del Codice della crisi, o per quelle che si costituiranno in futuro, l'assetto dei controlli e le modalità di nomina obbligatoria sono – e saranno – disciplinati dall'art. 2477 c.c., qualora si tratti di s.r.l., e dall'art. 2543 c.c., qualora si tratti di società cooperativa.

L'art. 2477 c.c. e l'art. 2543 c.c. continuano a rappresentare le disposizioni di riferimento per gli organi di controllo (e il revisore legale) già nominati alla data del 16 marzo 2019.

4. I tipi societari interessati dalla modifica dell'art. 379 del Codice della crisi

Nela s.r.l., l'attuale assetto dei controlli, nelle ipotesi in cui la nomina sia obbligatoria per il superamento dei parametri e delle condizioni elencate nell'art. 2477, comma 2, c.c., o nelle ipotesi in cui sia lo statuto a prevedere la nomina, determinandone poteri e competenze, sembra potersi articolarsi con:

- la nomina del collegio sindacale incaricato della funzione di vigilanza di cui all'art. 2403 c.c.[13] con conferimento dell'incarico di revisione *ex* art. 14 del d.lgs. n. 39/2010 a un revisore esterno;
- la nomina del collegio sindacale incaricato della funzione di vigilanza e della revisione legale *ex* art. 14 del d.lgs. n. 39/2010: ipotesi consentita dal rinvio effettuato alla disciplina dei sindaci di s.p.a. contenuta nell'art. 2477, quarto comma c.c. In tal caso, tutti i sindaci devono essere iscritti nel registro dei revisori legali, mentre, stando al rinvio operato alla disciplina dei sindaci di s.p.a., sembrerebbe precluso al collegio sindacale svolgere la revisione legale, qualora la s.r.l. sia tenuta alla redazione del bilancio consolidato[14];

[12] Si rammenta che l'approvazione del bilancio, ai sensi dell'art. 2479 c.c., può essere assunta dai soci sia attraverso una deliberazione assembleare, sia tramite le tecniche di consultazione scritta e del consenso espresso per iscritto. Il termine di trenta giorni è un termine perentorio entro cui l'organo di amministrazione o i soci si debbano deve attivarsi per procedere con la nomina.

[13] Nelle s.r.l. l'organo di controllo svolge altresì le precipue attribuzioni previste nelle disposizioni relative alla disciplina della s.r.l. (ad es. artt. 2475-*ter* e 2479-*ter* c.c.; art. 2482-*bis* c.c.).

[14] Pur essendo evidente il difetto di coordinamento tra secondo e quarto comma dell'art. 2477 c.c., la soluzione proposta si lascia preferire perché il testo vigente dell'art. 2477, quarto comma, c.c. non prevede, come invece era in passato, che l'organo di controllo esercita la revisione legale in assenza di differente previsione di statuto, rinviando unicamente alle regole

- la nomina di un organo di controllo monocratico incaricato della funzione di vigilanza di cui all'art. 2403 c.c., con conferimento della revisione legale *ex* art. 14 del d.lgs. n. 39/2010 a un revisore esterno;
- la nomina di un organo di controllo monocratico (c.d. sindaco unico) incaricato della funzione di vigilanza e della revisione legale: in tal caso il sindaco unico deve essere iscritto nel registro dei revisori legali e trova applicazione quanto previsto per i sindaci di s.p.a., sempre in virtù del rinvio di cui all'art. 2477, quarto comma, c.c.;
- la nomina del solo revisore legale, persona fisica o società, incaricato unicamente della revisione legale di cui all'art. 14 del d.lgs. n. 39/2010.

Si evidenzia che in assenza di differenti previsioni statutarie, l'organo di controllo è sempre monocratico.

Va del pari evidenziato che negli enti di interesse pubblico (EIP) di cui all'art. 16 del d.lgs. n. 39/2010, così come nelle società controllate da EIP, ovvero nelle società che controllano EIP o che sono sottoposte con questi ultimi a comune controllo, la revisione legale non può essere esercitata dal collegio sindacale (o dal sindaco unico).

Per quanto attiene alle società cooperative l'art. 379 del Codice della crisi, seppure con i limiti prima evidenziati, trova applicazione per le prime nomine sia che si tratti di società che per scelta statutaria abbiano adottato il tipo della s.p.a., sia che si tratti di società che si siano costituite come cooperative s.r.l. È opportuno, pertanto, coordinare le previsioni dell'art. 379 del Codice della crisi con quelle previste nella disciplina delle società cooperative dagli artt. 2519 e 2543 c.c.

Tale ultima disposizione, rubricata "Organo di controllo", declina il principio per cui la nomina del collegio sindacale si rende obbligatoria in tutte le società cooperative, a prescindere dal tipo sociale adottato, nei casi previsti dal secondo e dal terzo comma dell'art. 2477 c.c., nonché quando la società emetta strumenti finanziari.

Ai sensi dell'art. 2519 c.c. l'atto costitutivo può prevedere l'applicazione, in quanto compatibili, delle norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti, ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro. Il superamento di questi parametri comporterà la modifica dell'atto costitutivo e l'adozione delle regole dettate per le cooperative che si siano costituite come s.p.a.

In linea generale, pertanto, in tutte le società cooperative, a prescindere dal tipo societario concretamente assunto, l'organo di controllo deve essere nominato al superamento dei parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, c.c.; nelle cooperative, inoltre, l'obbligo di nomina cessa al verificarsi della situazione individuata nel terzo comma dell'art. 2477 c.c. Si tratta, infatti, di un regime generale

previste per i sindaci di s.p.a. Problemi di coordinamento tra le disposizioni erano stati evidenziati già da G. Giannelli, *Amministrazione e controllo nelle s.r.l.*, *in Atti delle giornate di studio su La riforma del diritto societario*, a cura di Di Cagno, Bari, 2004, 214; O Cagnasso, *La disciplina del collegio sindacale*, in *La società a responsabilità limitata*, in *Trattato di diritto commerciale*, diretto da G. Cottino, Padova, 2007, 275.

di nomina finalizzato a rendere obbligatoria la nomina dell'organo di controllo al verificarsi dei presupposti precedentemente esaminati.

Nel silenzio del legislatore, occorre individuare quale sia il soggetto (*rectius* i soggetti) a cui demandare l'attività di vigilanza richiamata nell'art. 2543 c.c., vale a dire se la nomina debba ricadere sempre e unicamente su di un organo di controllo composto da tre o cinque membri effettivi, ovvero nelle cooperative che abbiano adottato il tipo della s.r.l. anche sul sindaco unico.

Nel silenzio dell'art. 2543 c.c., supplisce la regola generale di cui all'art. 2519 c.c., in forza della quale alle società cooperative si applicano le disposizioni dettate per le s.p.a. o per le s.r.l. – in tale ultimo caso, al ricorrere dei requisiti individuati nel secondo comma del medesimo art. 2519 c.c. – in quanto compatibili. Il rinvio alle disposizioni delle s.p.a. o delle s.r.l., pertanto, consente di ritenere applicabili alle cooperative le rispettive discipline in ordine ai requisiti di nomina e composizione dell'organo di controllo.

Alla luce di tanto, le cooperative di tipo s.p.a., qualora non siano superati i parametri di cui all'art. 2477 c.c., sono tenute alla nomina obbligatoria del revisore legale (persona fisica o società), trovando applicazione la disposizione dell'art. 2409-*bis*, primo comma, c.c., mentre la nomina del collegio sindacale sarà facoltativa: nelle cooperative di tipo s.p.a. la revisione legale è sempre obbligatoria stante il disposto di cui all'art. 2409-*bis* c.c. e in virtù del rinvio contenuto nell'art. 2519 c.c. e dunque anche le cooperative in regime di s.p.a. che non sono obbligate alla nomina del collegio sindacale, perché non hanno emesso strumenti finanziari non partecipativi o perché non ricadono nell'ambito di applicazione dell'art. 2477, terzo comma, c.c., devono obbligatoriamente procedere alla nomina di un revisore legale (persona fisica o società) iscritto nell'apposito registro.

Il revisore legale potrà esercitare esclusivamente l'attività di revisione volta a verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, nonché a esprimere il proprio giudizio sul bilancio di esercizio, essendo precluso al revisore svolgere le funzioni di vigilanza sulla gestione *ex* art. 2403 c.c.

Se la cooperativa di tipo s.p.a. rientra tra le società che superano i parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, c.c., richiamato dall'art. 2543 c.c., o emetta strumenti finanziari non partecipativi, la nomina del collegio sindacale si rende obbligatoria, così come resta obbligatoria la nomina dell'incaricato della revisione legale. I componenti del collegio sindacale sono nominati ai sensi dell'art. 2397 c.c. e dunque non sono meno di tre, ma non più di cinque. Vengono nominati due sindaci supplenti. Quanto ai requisiti di professionalità almeno un componente effettivo e un supplente devono essere scelti tra gli iscritti al registro dei revisori legali, mentre i restanti componenti, se non iscritti in tale registro, devono essere scelti tra i soggetti individuati nell'art. 2397, secondo comma, c.c.[15].

[15] Si tratta, pertanto di soggetti iscritti negli Albi professionali di cui al D.M. 29 dicembre 2004, n. 320, vale a dire degli iscritti nella sezione A dell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, degli Avvocati, dei Consulenti del lavoro ovvero di professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche.

In tal caso, in virtù delle previsioni di cui all'art. 2409-*bis*, secondo comma, c.c., laddove non si tratti di società tenute alla redazione del consolidato e in presenza di una previsione di statuto, la revisione legale può essere esercitata dal collegio sindacale che deve essere composto da soggetti tutti iscritti nel registro dei revisori legali (arg. *ex* art. 2409-*bis*, secondo comma, c.c.). Quanto alle prerogative dell'organo di controllo, v'è da dire che, accanto ai tipici poteri della disciplina del collegio sindacale di s.p.a., si aggiungono quelli specificatamente previsti nella disciplina delle cooperative e sintetizzati, tra l'altro, nell'art. 2513 c.c.

Tale disposizione impone al collegio sindacale (e agli amministratori) di documentare la condizione di prevalenza, vigilando sul rispetto degli indici relativi ai ricavi, al costo del lavoro e della produzione nonché sulla permanenza dei requisiti fissati nell'art. 2514 c.c.

Il collegio sindacale, inoltre, nell'espletamento della vigilanza sui principi di corretta amministrazione e sul rispetto della legalità, è chiamato ad accertare l'osservanza delle regole fondanti la disciplina delle cooperative, quali, a titolo d'esempio, il rispetto del principio della porta aperta, con conseguente valutazione delle scelte operate dall'organo di amministrazione nella procedura di ammissione di nuovi soci in conformità alle previsioni dell'atto costitutivo o il rispetto dei criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici.

Per quanto attiene alle cooperative di tipo s.r.l., il mancato superamento dei parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, c.c., rende facoltativa la nomina dell'organo di controllo (monocratico o collegiale) e/o del revisore legale.

Al verificarsi dei presupposti individuati nell'art. 2343 c.c., vale a dire al superamento dei parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, c.c., la nomina dell'organo di controllo, sia esso il collegio sindacale, sia esso il sindaco unico, è obbligatoria.

Per converso, la chiara formulazione lessicale contenuta nell'art. 2519 c.c. rende obbligatoria l'applicazione delle norme contenute nell'art. 2477 c.c., se compatibili con la disciplina specifica delle società cooperative, e dunque, con quanto previsto dall'art. 2543 c.c. in punto di organo di controllo.

In tal caso, considerato il disposto di cui all'art. 2477, quarto comma c.c., il collegio sindacale o il sindaco unico potranno esercitare anche la revisione legale e tutti i componenti del collegio o l'unico sindaco dovranno essere iscritti nel registro dei revisori legali. Diversamente, qualora l'organo di controllo venga incaricato di svolgere unicamente le funzioni di vigilanza *ex* art. 2403 e ss. c.c. e 2545 c.c. la revisione legale potrà essere esercitata da un revisore legale iscritto nell'apposito registro.

Alla luce delle recenti modifiche dell'art. 2477 c.c., al superamento dei parametri dimensionali summenzionati, sembrerebbe possibile procedere unicamente alla nomina di un revisore legale e il soggetto sarà incaricato esclusivamente delle funzioni disciplinate nel d.lgs. n. 39/2010. Il difetto di coordinamento con le previsioni contenute nell'art. 2343 c.c., ma anche con quelle dell'art. 2545 c.c., però, non può sottacersi; appare soluzione preferibile, pertanto, procedere nella realtà minori con la nomina di un sindaco unico che sia altresì incaricato della revisione legale, visto l'assenza di qualsivoglia

controllo sulla gestione potrebbe contribuire alla realizzazione di possibili abusi rispetto alla società e ai soci[16].

5. La gestione degli incarichi già assegnati: confronto tra disciplina dettata per sindaco unico (o collegio sindacale), incaricato o meno della revisione legale, e revisore legale

Come accennato la nuova formulazione dell'art. 379 del Codice della crisi consente di provvedere alle prime nomine dell'organo di controllo o del revisore legale entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021.

L'organo di controllo e il revisore legale potrebbero essere nominati nel 2022 con scadenza alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2024; il primo bilancio da sottoporre a revisione legale ovvero il primo esercizio in cui l'organo di controllo eserciterebbe le proprie funzioni sarebbe quello relativo all'esercizio 2022. La società potrebbe spontaneamente nominare l'organo di controllo e il revisore legale nel 2021, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio 2020, laddove negli esercizi 2019 e 2020 almeno uno dei parametri di cui all'art. 2477, secondo comma, c.c., venisse superato.

Resta inteso, che al di fuori delle ipotesi prese in considerazione dall'art. 2477 secondo comma, c.c. in cui si rende obbligatorio provvedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale, la società può volontariamente dotarsene, sulla base anche di stime previsionali in ordine ai prossimi esercizi, per integrare e rendere effettiva l'adozione degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili adeguati alla natura e alle dimensioni della società[17], in cui l'organo di controllo e il revisore legale, seppur nei limiti delle proprie attribuzioni, svolgono le insopprimibili funzioni di segnalazione, *in primis* all'organo di amministrazione, e secondariamente all'OCRI.

Ciò posto, occorre far chiarezza sulla sorte degli incarichi in corso, laddove i sindaci (o il sindaco unico) ovvero il revisore legale siano stati già nominati in occasione dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019, sulla base del superamento di uno dei parametri registrato in ordine agli esercizi 2018 e 2019, ovvero agli esercizi 2017 e 2018, qualora la nomina sia stata deliberata entro la data del 16 dicembre 2019, come prescriveva l' originale formulazione dell'art. 379 del Codice della crisi.

Ci si riferisce, in altri termini, all'organo di controllo, anche monocratico, e al revisore legale già nominati dalle società alla data di entrata in vigore della legge n. 77/2020 per adeguarsi ai nuovi obblighi organizzativi imposti dall'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi, in previsione dell'entrata in vigore delle nuove prerogative di allerta disciplinate nell'art. 14 dello stesso Codice.

Si tratta di evenienze che determinano situazioni per nulla omogenee.

---

[16] Aspetto messo in luce da N. ABRIANI, *Sub art. 2477*, in *Commentario del codice civile*, diretto da E. Gabrielli, *Della società*, *Dell'azienda e della concorrenza*, a cura di D.U. Santosuosso, Milano, 2015, 656.

[17] Sulla vigilanza del collegio sindacale sull'adeguatezza degli assetti organizzativi, amministrativi e contabili, a seguito delle modifiche dell'art. 2086 c.c., e sulla legittimazione dell'organo di controllo a denunciare i fatti *ex* art. 2409 c.c., recentemente, Trib. Milano, sezione imprese B, 21 ottobre 2019.

Al di fuori delle tassative ipotesi in cui ne viene prevista la decadenza, con esclusione della morte e della rinunzia[18], il collegio sindacale o il sindaco unico già nominati che hanno accettato la propria carica, restano in carica per tre esercizi e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La stabilità dell'organo, inoltre, è garantita dalla disciplina della revoca.

Il collegio sindacale e il sindaco unico sono un organo della società.

A tutela dell'indipendenza con cui devono adempiere al loro ufficio, nonché a tutela degli interessi generali perseguita con la funzione di vigilanza loro demandata[19], sono revocabili unicamente al ricorrere di una giusta causa e la deliberazione di revoca deve essere approvata dal Tribunale sentiti gli interessati. Giusta causa e approvazione del Tribunale sono elementi costitutivi del procedimento di revoca: la deliberazione di revoca deve adeguatamente motivare in ordine alla ricorrenza della giusta causa così da consentire la verifica e l'approvazione da parte del Tribunale; la deliberazione di revoca, pur ricorrendo una giusta causa, non determina la revoca fino a quando il decreto di approvazione non sia diventato definitivo.

La fattispecie complessa del procedimento di revoca, pertanto non necessità di alcuna tipizzazione della giusta causa, essendo ampiamente arginate le possibilità di eventuali abusi a danno dell'organo di controllo. Ad ogni buon conto, per orientamento consolidato della giurisprudenza ricorre la giusta causa sia in presenza di comportamenti assunti dai sindaci in violazione dei propri doveri, ovvero la lunga inattività, ovvero situazioni in cui pur non ricorrendo ipotesi di decadenza, possano essere rilevanti sotto il profilo dell'attendibilità e dell'integrità del sindaco rispetto alla diligente e professionale esecuzione dell'incarico[20].

Le importanti garanzie offerte dalla disciplina codicistica per il collegio sindacale e il sindaco unico di s.r.l.[21] in punto di revoca dell'incarico trovano applicazione anche nel caso in cui all'organo di controllo sia stata affidata la revisione legale. Il D.M. 28 dicembre 2012, n. 261, recante il "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. 3"[22] precisa, al riguardo, che la cessazione dall'ufficio del sindaco è disciplinata dagli artt. 2400-2401 c.c., anche quando la revisione legale sia esercitata dal collegio sindacale, con conseguente disapplicazione, in tal caso, delle peculiari regole individuate dallo stesso D.M. n. 261/2012 per la cessazione anticipata del revisore legale in attuazione di quanto previsto nell'art. 13, comma 4, del d.lgs. n. 39/2010[23].

Ribadito che il collegio sindacale e il sindaco unico, fanno parte dell'organizzazione societaria divenendone componente essenziale, occorre esaminare la differente situazione in cui potrebbero

[18] Le cause di ineleggibilità e decadenza del sindaco sono previste nell'art. 2399 c.c.; così come alla decadenza c.d. sanzionatoria è dedicato l'art. 2405, secondo comma c.c.; sulle altre ipotesi di cessazione anticipata, *cfr*. art. 2401 c.c.
[19] Cfr. Corte di Cassazione, sez. I civ., n. 14778 del 4 settembre 2012.
[20] Trib. Milano, 29 aprile 2009.
[21] Come chiarito nel testo, nella s.r.l., in caso di nomina di un organo di controllo anche monocratico trovano applicazione le disposizioni sul collegio sindacale previste per le s.p.a. (art. 2477, quarto comma, c.c.).
[22] Pubblicato sulla Gazzetta ufficiale del 20 febbraio 2013, n. 43.
[23] Così come viene ribadito nella determina della Ragioneria dello Stato del 2 aprile 2013, all'art. 4.

venirsi a trovare i revisori legali, persona fisica o società, già incaricati. Onde sgombrare il campo da possibili equivoci interpretativi, per quanto sopra detto, risulta di una certa evidenza l'impossibilità di lamentare una presunta disparità di trattamento tra la situazione in cui verrebbero a trovarsi i revisori legali e quella in cui si trovano i sindaci: si tratta, infatti, di posizioni e funzioni differenti da cui derivano poteri e doveri differenti, rispetto ai quali pertanto è del tutto legittimo che l'ordinamento preveda meccanismi di tutela difformi[24].

Purtuttavia, la travagliata vicenda che riguarda il revisore legale, già nominato alla data di entrata in vigore della legge n. 77/2020 e per di più nominato per dar seguito alle previsioni di legge stabilite prima con il Codice della crisi, poi con il Decreto Milleproroghe e infine con l'art. 106 del Decreto "Cura Italia", induce a spendere qualche cenno in ordine alle proposte avanzate da parte di alcuni.

Con la conversione del Decreto "Rilancio", infatti, è riaffiorata la tesi, peraltro sostenuta in occasione della modifiche apportate all'art. 379, terzo comma, dal Decreto "Milleproroghe" e avanzata con riferimento agli incarichi conferiti entro il 16 dicembre 2019 al fine di prevenire l'emissione della relazione di revisione in situazioni che potevano denotare una scarsa contezza del contesto organizzativo e informativo in cui veniva a trovarsi il revisore legale, che l'art. 51-*bis* rappresenti il riferimento normativo per motivare la cessazione anticipata dell'incarico di revisione. In particolare, si va sostenendo che essendo venuto meno il presupposto normativo per la nomina, rappresentato, attualmente, dal superamento dei parametri negli esercizi a venire (2020 e 2021) e non in quelli passati del 2018 e 2019 (ovvero del 2017 e 2018), l'incarico già conferito al revisore legale non risulterebbe conforme alle nuove regole e, in quanto tale, potrebbe essere sciolto di comune accordo o revocato da parte della società.

Facendo leva sulla normativa di rango secondario in ordine alle ipotesi di cessazione anticipata dell'incarico di revisione legale, si è invocata, pertanto, l'applicabilità delle previsioni dettate in punto di revoca per giusta causa e di risoluzione consensuale dell'incarico[25].

5.1. La revoca dall'incarico di revisione legale

Ai sensi dell'art. 13, quarto comma, del d.lgs. n. 39/2010 l'assemblea della società, revoca l'incarico, quando ricorra una giusta causa, provvedendo contestualmente a conferire l'incarico a nuovo revisore legale o altra società di revisione secondo le modalità declinate nella stessa disposizione con riferimento alla nomina del revisore legale. In tal modo, si intende tutelare l'operato del revisore legale nel corso del triennio e garantire la continuità della funzione con l'individuazione contestuale alla delibera di revoca di un nuovo revisore che si sostituisce a quello revocato. Al fine di perseguire tale obiettivo, è lo stesso art. 13, comma 4, del d.lgs. n. 39/2010 a precisare che non può costituire una

[24] Aspetto messo in evidenza da M. Bussoletti, *Bilancio e revisione contabile: sette anni di disciplina all'ombra degli IAS e delle direttive comunitarie*, in Riv. Soc., 2011, 6, 1116 e ss. secondo il quale il potere dell'organo di controllo di condizionare la nomina del revisore legale non si estende all'ipotesi in cui il revisore legale sia anche sindaco.
[25] Si precisa che al revisore legale è consentito dimettersi al ricorrere delle ipotesi espressamente individuate nell'art. 5 del D.M. n. 261/2012.

giusta causa la divergenza di opinioni in merito a un trattamento contabile o a procedure di revisione[26], così come a imporre, nel successivo comma 7, che l'incaricato della revisione legale e alla società sottoposta a revisione informino tempestivamente il MEF in ordine alla revoca dell'incarico, fornendo adeguate spiegazioni in ordine alle ragioni che le hanno determinate[27].

L'art. 13 del d.lgs. n. 39/2010 demanda ad un Regolamento del MEF, sentita la Consob, la definizione dei casi e delle modalità in cui può risolversi per giusta causa il contratto con cui è stato conferito l'incarico di revisione legale. Il Regolamento è stato adottato con il D.M. 28 dicembre 2012, n. 261.

Gli artt. 3 e 4 del D.M. n. 261/2012 descrivono le modalità procedimentali per l'assunzione della deliberazione relativa alla revoca e individuano i casi che costituiscono giusta causa di revoca. A tali disposizioni si aggiunge l'art. 8 del D.M. n. 261/2012 con cui si impone un periodo di *cooling-off*, di almeno un anno, in cui il revisore legale revocato o dimessosi non può assumere un nuovo incarico presso la stessa società.

Più partitamente, l'art. 4 del D.M. n. 261/2010 include nelle ipotesi di giusta causa:

a) il cambio del soggetto che, ai sensi dell'art. 2359 c.c., 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 all'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;
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;

[26] Come ribadito nell'art. 3, comma primo, D.M. n. 261/2012.
[27] Gli obblighi di comunicazione sono puntualmente descritti nell'art. 10 D.M. n. 261/2012 che, sulla base del citato criterio direttivo, impone altresì la comunicazione alla Ragioneria generale della relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, in ordine alle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata e al revisore, nei successivi quindici giorni, copia delle osservazioni formulate dallo stesso revisore all'assemblea *ex* art. 3 D.M. n. 261/2010.

i) la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge.

La stessa fonte precisa, con una norma di chiusura, che sono ipotesi di giusta causa di revoca dell'incarico i fatti, 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. Infine, si precisa che eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa sono nulli.

Accanto alle situazioni che più direttamente potrebbero incidere sul rapporto fiduciario instaurato tra revisore e società, vengono considerate situazioni del tutto estranee all'inadempimento del revisore legale o alla sua inadeguatezza rispetto all'incarico conferito e invece attinenti a esigenze organizzative della società assoggettata alla revisione legale[28], rendendo la disciplina piuttosto eccentrica e distante dall'elaborazione giurisprudenziale che, anche al di fuori delle ipotesi di inadempimento ai doveri specifici imposti dalla legge, riconduce nella revoca per giusta causa situazioni tanto gravi da inficiare il vincolo fiduciario tra le parti.

In forza di quanto prevede l'art. 3 D.M. n. 261/2012, il procedimento di revoca è gestito dagli amministratori chiamati a presentare all'assemblea – e a comunicare all'interessato esplicitandone i motivi – la proposta di revoca per giusta causa. In presenza di una giusta causa, l'assemblea acquisite le osservazioni formulate dal revisore legale o dalla società di revisione legale e sentito l'organo di controllo[29] in merito alle predette osservazioni – organo di controllo non presente nel nostro caso – revoca l'incarico e provvede contestualmente a conferirne un nuovo a un altro revisore legale. Logicamente, trattandosi di revoca, la normativa non contempla possibilità di *prorogatio* delle funzioni.

Considerato che sulla revoca non interviene il vaglio del Tribunale[30], e che, nella specifica ipotesi in esame, non si acquisisce il parere dell'organo di controllo[31], perché si tratta di nomine effettuate per la prima volta in contesti del tutto avulsi da precedenti obblighi di legge, la revoca del revisore legale è decisa dall'assemblea sulla base delle osservazioni formulate dall'interessato e sulla base delle motivazioni assunte dall'organo di amministrazione nella proposta di revoca, che, per tal motivo,

[28] A. Bertolotti, *I controlli nella s.p.a.,* Bologna 2018, 488.

[29] Ai sensi dell'art. 13 d.lgs. n. 39, l'assemblea revoca l'incarico sentito l'organo di controllo. In assenza dell'organo di controllo, il parere non dovrebbe essere rilasciato, sempre che non si ritenga che in questo caso il parere venga rilasciato "in via sostitutiva" dall'organo di amministrazione, mutando per tal motivo la funzione che l'ordinamento intende attribuirgli (il parere dell'organo di controllo è rilasciato a garanzia del rispetto delle procedure e della legittimità della proposta di revoca a tutela dell'indipendenza del revisore legale, sicché deve avere ad oggetto anche le osservazioni del revisore legale) e traducendosi, nella sostanza, in motivi aggiunti o a conferma di quanto già addotto nella proposta di revoca presentata all'assemblea. Cfr. art. 37, par. 2, Direttiva 2006/43 UE, come modificata dalla Direttiva 2014/56 UE.
Sull'indipendenza del revisore, G. Bertolotti, *Commento sub art. 10*, *Indipendenza e obiettività*, in *La revisione legale dei conti annuali e dei conti consolidati (d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39)*, in *Nuove leggi civili commentate*, 2011, 1, 131 e ss.

[30] Cfr. l'art. 2409-*quater* c.c. nella versione previgente al d.lgs. n. 39/2020, sicuramente maggiormente tutelante per il revisore legale rispetto all'attuale sistema.

[31] A tal riguardo si osserva che la proposta motivata di nomina non viene espressa con riferimento al conferimento dell'incarico ad un nuovo collegio sindacale anche incaricato della revisione legale dovendosi in tali casi trovare applicazione sempre e soltanto le regole codicistiche in punto di nomina (e revoca) dell'organo di controllo (o del sindaco unico).

diventano determinanti nel procedimento[32]. Al riguardo, si precisa che l'art. 10 del D.M. n. 261/2010 impone alle società assoggettate a revisione diverse dagli EIP, entro il termine di quindici giorni dalla data in cui l'assemblea ha adottato la deliberazione relativa alla cessazione anticipata dall'incarico, nonché, qualora non adottata contestualmente, quella relativa al conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale, di trametterе alla Ragioneria Generale dello Stato in originale o in copia dichiarata conforme dal presidente dell'organo di controllo, sia la deliberazione dell'assemblea concernente la cessazione anticipata o il conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale, sia la relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico[33].

Ciò detto, per quanto di diretto interesse ai fini che ci occupano, è opinione di alcuni che l'organo di amministrazione, facendo leva su quanto disposto dell'art. 4, comma 1, lett. i) del D.M. n. 261/2012, potrebbe invocare, nella sua proposta di revoca, quale giusta causa la "*sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge*"[34].

La carenza dei requisiti previsti dalla legge sarebbe rappresentata secondo questi interpreti, dal mutato contesto temporale di riferimento comprensivo, in forza dell'ultima modifica delle previsioni recate dall'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi, dei due esercizi del 2020 e 2021 e non più degli esercizi 2018 e 2019 (se non anche 2017 e 2018, stando all'originaria formulazione dell'art. 379 del Codice della crisi pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale).

La ricostruzione proposta non convince appieno, così come non convince la tesi per cui le nuove previsioni di cui all'art. 51-*bis* del Decreto "Rilancio" possano implicare di per sé una circostanza da cui

---

[32] Con l'opportuna precisazione che una revoca senza giusta causa è priva di effetto ed espone la società al risarcimento del danno; in termini, P. Divizia, *Il principio di "continuità di funzionamento"*, in *Le Società*, 2011, 6, 668; per una generale disamina delle problematiche, già V. Salafia, *Il conferimento dell'incarico di revisione, la revoca e le dimissioni*, in *Il d.lgs. n. 39/2010:la nuova disciplina della revisione legale*, in *Le Società*, *Gli Speciali*, 2010, 7 e ss.; C. Bauco, *Soluzioni agli aspetti controversi su nomina e revoca del revisore legale*, in *Corriere trib.*, 2010, 41, 3407; più recentemente, L. Miotto, *La funzione di revisione legale: intersezione fra disciplina dell'attività e dei soggetti*, in Riv. Soc. 2018, 2, 443 e ss.

[33] Come prescrive l'art. 10, *Obblighi di comunicazione relativi alle società assoggettate a revisione diverse dagli enti di interesse pubblico*, del D.M. n.261/2012: "*1. Le società assoggettate a revisione diverse dagli enti di interesse pubblico, entro il termine di quindici giorni dalla data in cui l'assemblea ha adottato la deliberazione relativa alla cessazione anticipata dall'incarico, nonché, qualora non adottata contestualmente, quella relativa al conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale, trasmettono alla RGS, in originale o in copia dichiarata conforme dal presidente dell'organo di controllo, la seguente documentazione: a) deliberazione dell'assemblea concernente la cessazione anticipata o il conferimento del nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione legale; b) parere dell'organo di controllo; c) relazione dell'organo di amministrazione, adeguatamente motivata, sulle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata dell'incarico. 2. Il revisore legale o la società di revisione, nel caso di dimissioni, trasmettono alla RGS una copia delle stesse entro quindici giorni dall'avvenuta presentazione. Entro il medesimo termine, trasmettono alla RGS copia delle osservazioni formulate alla società assoggettata a revisione nei casi di revoca e di risoluzione consensuale. 3. L'organo di controllo della società assoggettata a revisione vigila in ordine all'osservanza delle disposizioni in materia di comunicazione recate dal presente articolo. Nel caso rilevi l'omissione della comunicazione di cui al comma 1, provvede in via sostitutiva e trasmette direttamente la prescritta documentazione alla RGS. 4. Il Ragioniere Generale dello Stato, con determina, disciplina le modalità, anche telematiche, concernenti le comunicazioni previste dal presente articolo*".

[34] Occorre precisare che ai sensi dell'art. 8 (Divieto di nuovo incarico) del D.M. n. 261/2012 in caso di revoca per giusta causa o di dimissioni dall'incarico, l'incaricato della revisione legale può assumere un nuovo incarico presso la medesima società solo dopo che sia trascorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata. Il periodo di *cooling-off* imposto dalla normativa andrà considerato ai fini dell'assunzione del nuovo incarico, anche se la scadenza rappresentata dalla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 parrebbe minimizzare i pericoli per i revisori legali.

desumere l'intervenuta insussistenza dell'obbligo legale della revisione, come invece si sarebbe potuto sostenere se il legislatore avesse ulteriormente rimodulato i parametri dimensionali di cui all'art. 2477 c.c.[35], ovvero se avesse individuato un termine inziale a partire dal quale venisse consentito nominare l'organo di controllo o il revisore legale.

In quanto inserita nell'ambito dell'art. 379 del Codice della crisi, la previsione contenuta nell'art. 51-*bis* del Decreto Rilancio si cala nel contesto delle disposizioni che, come già precisato, producono efficacia ai fini della prima applicazione dei nuovi obblighi di nomina e ha quale unico obiettivo la possibilità di riconoscere validità, consentendone l'affidamento nelle società che non vi abbiano provveduto, agli ulteriori incarichi che, a partire dal 30 giugno 2020, verranno conferiti fino alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 (e dunque fino alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021, fissata nel 2022).

Si tratterebbe, allora, di una disposizione recante il semplice differimento della data di scadenza con riapertura dei termini entro cui nominare il revisore legale[36]: data che prima della conversione in legge del Decreto "Rilancio" coincideva con quella di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2019 e che, a seguito della accennata novella viene spostata alla data di approvazione del bilancio 2021. Nel differire i termini di scadenza, il legislatore ha mantenuto fermi i requisiti delle società che potranno fruire del beneficio, mentre gli esercizi di riferimento, utili per verificare il superamento di uno dei parametri, vengono rideterminati in funzione della prossimità all'esercizio il cui bilancio sarà, in quella data, in approvazione. A conferma di tanto, lo stesso art. 379 del Codice della crisi prevede che le previgenti disposizioni dell'atto costitutivo e dello statuto anche se non conformi al nuovo disposto di cui all'art. 2477, primo comma, c.c. conservano efficacia fino alla scadenza del nuovo termine, implicitamente accordando alle società maggior *spatium deliberandi* per procedere con l'adeguamento degli statuti.

Del resto, se l'intenzione del legislatore fosse stata quella di vanificare l'impianto normativo dell'art. 2477 c.c., come modificato dall'art. 379 del Codice della crisi e, per converso, di sterilizzare il processo di adeguamento dell'organizzazione societaria ai nuovi obblighi imposti attualmente dall'art. 2086 c.c., e prossimamente dagli artt. 14 e ss. del Codice della crisi, in vigore dal 1° settembre 2021, si sarebbe potuto ricorrere a diverse e più incisive formule per stigmatizzare la cessazione dell'obbligo di nomina[37].

[35] Ipotesi che peraltro si è realizzata con le modifiche apportate con il Decreto Sblocca Cantieri.

[36] In tal senso, E. Bozza - L. De Angelis, *Non revocabili i controllori delle s.r.l. già nominati prima del rinvio dell'obbligo,* in *Eutekne info*, 23 luglio 2020, 4.

[37] Come in effetti è previsto nell'art. 2477, terzo comma, c.c. Si veda anche il precedente dell'art. 9-*ter*, comma 8, d.l. 24 giugno 2014, n. 91, come convertito dalla legge 11 agosto 2014, n. 116, in ordine alla sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di nomina correlato all'entità minima del capitale sociale.

5.2. La risoluzione consensuale del contratto di revisione

Resta da vagliare l'ulteriore ipotesi della cessazione anticipata dall'incarico, rappresentata dalla risoluzione consensuale del contratto di revisione, vale a dire dallo scioglimento per mutuo consenso *ex* art. 1372 c.c.

Alla risoluzione consensuale del contratto di revisione accenna l'art. 13 d.lgs. n. 39/2010. La disposizione consente la risoluzione consensuale dell'incarico demandano al Regolamento del MEF l'individuazione di casi e modalità[38]. La stessa disposizione, al comma sesto, chiarisce, altresì, che in caso di risoluzione consensuale, le funzioni di revisione continuano ad essere esercitate dal medesimo revisore fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e comunque non oltre sei mesi dalla data della risoluzione del contratto. La regola generale declinata nell'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 39/2020 prevede che in tutti i casi di cessazione anticipata dell'incarico, ivi comprese le dimissioni del revisore legale, la società sottoposta a revisione debba provvedere tempestivamente a conferire un nuovo incarico.

L'art. 7 del D.M. n. 261/2012, sollecitato dalla normativa primaria, dispone che la società – e dunque l'organo di amministrazione – e il revisore legale (persona fisica o società) possono consensualmente determinarsi alla risoluzione del contratto di revisione, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione. Il procedimento è sommariamente descritto, in quanto, si precisa che, dopo aver acquisito le osservazioni formulate dall'incaricato della revisione legale, e sentito l'organo di controllo – nel nostro caso non presente – l'assemblea delibera la risoluzione consensuale del contratto di revisione e provvede a conferire un nuovo incarico ad altro revisore legale o altra società di revisione legale. Sempre in conformità a quanto previsto nell'art. 13 del d.lgs. n. 39/2020, l'ultimo comma dell'art. 7 del D.M. n. 261/2012, al fine di garantire la continuità dell'attività di revisione legale anche in presenza di circostanze che inducono le parti a risolvere consensualmente il contratto, precisa che le funzioni continuano a essere esercitate dal medesimo soggetto incaricato della revisione legale fino a quando non è divenuta efficace la deliberazione di conferimento del nuovo incarico, e comunque non oltre sei mesi dalla data della risoluzione dell'incarico, data entro cui il procedimento di nomina e di conferimento del nuovo incarico deve necessariamente concludersi. Il punto è di una certa rilevanza, atteso che la normativa, pur con le necessarie distinzioni tra revoca e risoluzione consensuale, esplicita in entrambe le ipotesi il principio per cui la revisione legale non può subire interruzioni: quando delibera la revoca dell'incarico, l'assemblea provvede contestualmente a conferire un nuovo incarico; quando viene deliberata la risoluzione consensuale, il revisore legale resta in carica fino al conferimento del nuovo incarico.

Nella ricognizione della normativa, occorre mettere in evidenza che nulla si dice in ordine all'assunzione del nuovo incarico da parte del revisore cessato, mancando una previsione che replichi, con riferimento alla ipotesi di risoluzione consensuale del contratto di revisione, le previsioni di cui

[38] Prima dell'intervento di riforma della disciplina della revisione legale, la possibilità del recesso da parte del revisore, per giusta causa, e della risoluzione del contratto erano stati ammessi dalla dottrina e dalla giurisprudenza (*Cfr*. Trib. Milano, 2 febbraio 2007, in *Giur. It*., 2008, 140).

all'art. 8 dello stesso decreto in ordine alla revoca e alle dimissioni: come accennato, al revisore legale revocato o dimessosi è concesso assumere un nuovo incarico presso la stessa società, ma non prima che sia decorso un periodo di almeno un anno dall'avvenuta cessazione anticipata.

Per converso, un timido accenno alla necessità di rotazione dell'incarico su altro soggetto diverso da quello cessato, sembra potersi rinvenire nell'art. 7, comma 2, del D.M. n. 261/2012 in forza del quale l'assemblea, dopo aver acquisito le osservazioni formulate dal revisore interessato e il parere dell'organo di controllo, quando presente, provvede a conferire un nuovo incarico ad altro revisore legale o ad altra società di revisione. La previsione, in verità, oltre a presentare una sua ragionevolezza, considerato che, se le parti addivengono all'intesa di sciogliere il contratto, è presumibile che non ricorrano le condizioni per sottoscriverne uno nuovo nel breve termine, ribadisce il principio cardine per cui la revisione legale della società deve essere garantita senza soluzione di continuità.

Purtuttavia, la circostanza per cui il D.M. n. 261/2012 non contempla la risoluzione consensuale tra le cause ostative per l'assunzione dell'incarico da parte dello stesso revisore già cessato per almeno un anno dall'avvenuta cessazione, ha avallato la prassi di conferire un nuovo incarico di revisione legale allo stesso soggetto senza attendere il decorso del periodo, di almeno un anno, previsto nelle restanti due ipotesi di cessazione anticipata. Sempre le prassi informano che, in alcuni casi, il conferimento del nuovo incarico allo stesso revisore a seguito di risoluzione consensuale avviene in contesti che giustificherebbero la revoca dell'incarico, ma che possono essere facilmente e adeguatamente "gestiti" dallo stesso revisore, proprio col precipuo obiettivo di evitare il *cooling-off*. È il caso, ad esempio, della acquisizione della qualificazione di EIP da parte della società che comporta la necessità di adeguarsi alla disciplina di cui agli artt. 16 e ss. del d.lgs. n. 39/2010, con necessità di rivedere l'arco temporale di durata dell'incarico: in tal caso, il revisore che ha sciolto il precedente rapporto viene rinominato a stretto giro. È il caso, ugualmente frequente, della risoluzione consensuale del contratto in presenza del cambio del revisore del gruppo a cui appartiene la società, ipotesi quest'ultima tipizzata come giusta causa di revoca, ma rispetto alla quale le parti, per evidenti ragioni di opportunità, spesso addivengono alla volontà di sciogliere il precedente contratto.

Si tratta, invero, di ipotesi che presentano una intrinseca motivazione corrispondente, frequentemente, a una giusta causa di revoca e in presenza delle quali il principio della continuità dell'attività di revisione non subisce alterazioni.

Emerge allora con chiarezza che l'ordinamento considera insuperabile il principio per cui la revisione legale deve essere esercitata senza soluzione di continuità[39]: nel caso della s.r.l. o della cooperativa di tipo s.r.l., quando la società rientri nell'ambito applicativo delle previsioni di cui all'art. 2477, secondo comma, lett. c), c.c., lo scioglimento del contratto per mutuo consenso produce effetti se la società abbia conferito il nuovo incarico ad altro revisore, ovvero all'organo di controllo, anche monocratico[40], ricorrendone i presupposti. È questa la motivazione che, con ogni probabilità, potrebbe aver ispirato

[39] Come ribadito nell'art. 9, comma 5, del d.lgs. n. 39/2020 in relazione all'obbligo di reciproca collaborazione tra revisore uscente e revisore subentrante nell'incarico.
[40] Quando previsto nello statuto.

la previsione di cui all'art. 10 del D.M. n. 261/2012 che, nel definire il procedimento di comunicazione al Ministero della documentazione relativa alla cessazione anticipata dall'incarico – e dunque, per quanto di diretto interesse, della risoluzione consensuale – impone, da un lato, all'organo di amministrazione della società di redigere un'apposita relazione con cui fornire le adeguate motivazioni in ordine alle ragioni che hanno determinato la cessazione anticipata e, dall'altro lato, al revisore legale di trasmettere le osservazioni formulate in ordine alla revoca e alla risoluzione consensuale[41].

È all'evidenza, allora, che nel caso in cui le parti dovessero addivenire allo scioglimento del contratto per mutuo consenso, andrebbero evitate situazioni che non risultino sorrette da motivazioni adeguate, bensì unicamente dalla volontà di evitare il rilascio delle relazioni *ex* art. 14 del d.lgs. n. 39/2010 ai prossimi bilanci, ovvero da intenti parimenti abusivi che potrebbero, nei fatti, alterare il principio di continuità della revisione legale[42].

Un'ultima notazione riguarda gli incarichi che cesseranno con l'approvazione del bilancio di esercizio 2020[43]. In sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2020, dunque nel 2021, la società sarà tenuta a provvedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale qualora i parametri di cui all'art. 2477, primo, comma c.c., risultino superati nel 2019 e nel 2020. Non parrebbe possibile legittimamente invocare l'applicabilità al caso *de quo* della nuova disposizione dell'art. 379, terzo comma, del Codice della crisi e attendere, se del caso, la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2021 (dunque il 2022, compiendo la valutazione del superamento dei limiti (almeno uno) in ordine agli esercizi 2020 e 2021). Occorre ribadire, infatti, che la disposizione di riferimento per la nomina dell'organo di controllo – anche monocratico – e /o del revisore resta, esclusivamente, l'art. 2477 c.c. e non l'art. 379 del Codice della crisi che, come accennato, reca unicamente un regime transitorio ideato per consentire alle società c.d. minori di adeguarsi ai nuovi obblighi di allerta.

Nei casi di naturale scadenza dell'organo di controllo o del revisore con l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2020, nei trenta giorni successivi dalla data di approvazione di tale bilancio, pertanto, la società deve provvedere a nominare l'organo di controllo o il revisore ai sensi dell'art. 2477, quinto comma, c.c. Se l'assemblea non provvede, alla nomina sarà tenuto il Tribunale su richiesta di qualsiasi soggetto interessato o su segnalazione del Conservatore del registro delle imprese.

6. Conclusioni

Il legislatore non ha previsto la revoca dei revisori legali nominati da parte delle società che, in epoca anteriore alla data di pubblicazione dell'art. 51-*bis* del Decreto "Rilancio", hanno ottemperato agli obblighi di legge. Le nuove previsioni di cui all'art. 51-*bis*, pertanto, non sembrano rappresentare una

[41] Come stabilisce l'art. 10 del D.M. n. 261/2012, tali comunicazioni devono essere fornite in ogni caso di cessazione anticipata dall'incarico e dunque anche nell'ipotesi di dimissioni dall'incarico.
[42] Ad esempio, per eludere il divieto espresso in relazione alla possibilità di revoca in presenza di divergenze di opinioni in merito a un trattamento contabile o a procedure di revisione, di cui all'art. 13, comma 3, del d.lgs. n. 39/2010. Sull'aspetto, S. Salerno, *La "risoluzione consensuale" dell'incarico di revisione legale*, in *Riv. Soc.*, 2014, 6, 1388 e ss.
[43] Ovvero, laddove il bilancio di esercizio relativo al 2019 non sia stato ancora approvato (ipotesi che coinvolge le società che generalmente non seguono il criterio dell'anno solare).

circostanza da cui desumere l'intervenuta insussistenza dell'obbligo legale della revisione: non si tratta, infatti, di disposizioni destinate a modificare i parametri dimensionali da cui deriva l'obbligo di nomina dell'organo di controllo o del revisore legale, bensì di previsioni finalizzate unicamente a dilatare i termini entro cui le società, laddove non vi abbiano già provveduto, possano procedere ad effettuare le prime nomine dell'organo di controllo o del revisore legale.

Pur essendo consentito alle parti del contratto di revisione addivenire di comune accordo alla risoluzione del contratto per mutuo consenso, stante la finalità di tutela dell'interesse pubblico a cui è rivolta la revisione legale, dovrebbero essere evitate situazioni che, non sorrette da adeguate motivazioni come richiede la normativa regolamentare, celino differenti intenti.

Ciononostante, una riflessione sull'opportunità delle scelte effettuate dall'ultimo legislatore si impone.

L'assenza dell'organo di controllo – anche monocratico – o del revisore legale, pur comportando per le società un temporaneo risparmio di costi, rappresentato dalla mancata corresponsione della retribuzione, potrebbe rivelarsi scelta azzardata e sotto alcuni profili immotivata, a fronte sia dell'entità dei compensi pattuiti con i professionisti (che, peraltro, in non rari casi è irrisorio e inadeguato rispetto alle responsabilità assunte), sia dell'assenza di un soggetto esperto e indipendente quale interlocutore dell'organo di amministrazione.

È opinabile infatti, che l'abbattimento del costo rappresentato dalla retribuzione dell'organo di controllo o del revisore legale si riveli uno strumento utile per contenere gli effetti negativi derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento connesse all'emergenza epidemiologica, e che, al contrario, non diventi concausa di tali negatività, sia negli esercizi direttamente interessati dall'emergenza, sia in quelli immediatamente successivi, dal momento che l'organizzazione societaria, privata del controllo sulla gestione svolto dai sindaci ovvero dell'apporto costruttivo del revisore legale realizzato grazie allo scambio informativo con gli organi societari, risulterebbe sprovvista di un importante presidio di legalità e di un altrettanto rilevante strumento per prevenire future insolvenze[44].

In una prospettiva *de lege ferenda,* inoltre, considerata l'intensa attività di novellazione che il testo dell'art. 2477 c.c. ha conosciuto negli ultimi anni, e considerato il mai sopito dibattito sviluppatosi attorno all'esatta individuazione del perimetro dell'assetto dei controlli che involgono sindaci e revisori legali di s.r.l., se ne potrebbe auspicare una revisione che privilegi la dimensione dell'impresa e non la forma societaria in concreto adottata, eliminando, in tal modo, possibili disparità di trattamento quando si tratti di s.r.l. di rilevanti dimensioni e di fatturati in nulla differenti da quelle delle s.p.a., e favorendo la nomina del revisore legale o dell'organo monocratico, anche incaricato della revisione legale, nelle realtà più semplici.

[44] La Direttiva (UE)2019/1023, c.d. Direttiva Insolvency, esplicita la necessità di individuare uno o più strumenti di allerta precoce, chiari e trasparenti in grado di valutare situazioni che potrebbero comportare la probabilità di insolvenza e di segnalare la necessità di agire senza indugio (art. 3).