



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

SINDACI E REVISORI LEGALI: LA NOMINA DEL TRIBUNALE E LA DISCIPLINA DEGLI INCARICHI NELLE S.R.L.

Cristina Bauco
Anna De Toni

AREA DI DELEGA CNDCEC

Sistemi di controllo e revisione
legale (*financial e non financial*)

CONSIGLIERI DELEGATI

Gian Luca Ancarani
Maurizio Masini

AREA DI DELEGA FNC-RICERCA

Giuridica

CONSIGLIERI DELEGATI

Giuseppe Tedesco
Massimo Da Re
Francesca Biondelli
Cosimo Damiano Latorre
Claudia Luigia Murgia

17 GIUGNO 2025



Composizione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

Presidente

Elbano de Nuccio

Vice Presidente

Antonio Repaci

Consigliere Segretario

Giovanna Greco

Consigliere Tesoriere

Salvatore Regalbuto

Consiglieri

Gianluca Ancarani

Marina Andreatta

Cristina Bertinelli

Aldo Campo

Rosa D'Angiolella

Michele de Taronati

Fabrizio Escheri

Gian Luca Galletti

Cristina Marrone

Maurizio Masini

Pasquale Mazza

David Moro

Eliana Quintili

Pierpaolo Sanna

Liliana Smargiassi

Gabriella Viggiano

Giuseppe Venneri

Collegio dei revisori

Presidente

Rosanna Marotta

Componenti

Maura Rosano

Sergio Ceccotti



Composizione della Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti

Consiglio di gestione

Presidente

Antonio Tuccillo

Vice Presidente

Giuseppe Tedesco

Consigliere Segretario

Andrea Manna

Consigliere Tesoriere

Massimo Da Re

Consiglieri

Francesca Biondelli

Antonia Coppola

Cosimo Damiano Latorre

Claudia Luigia Murgia

Antonio Soldani

Collegio dei revisori

Presidente

Rosario Giorgio Costa

Componenti

Ettore Lacopo

Antonio Mele



Sommario

1. PREMESSA	1
2. LA DISCIPLINA INERENTE AL SISTEMA DI CONTROLLO OBBLIGATORIO NELLA S.R.L.	1
3. LA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO E/O DEL REVISORE LEGALE	3
3.1 Nomina in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2024	4
3.2 Durata dell'incarico	4
4. IL RIMEDIO SOSTITUTIVO ALLA NOMINA ASSEMBLEARE: IL PROCEDIMENTO	5
4.1 Comunicazione di sollecito del conservatore	6
4.2 Segnalazione del conservatore	8
5. IL PROVVEDIMENTO DI NOMINA DEL TRIBUNALE	9
5.1 Ambito di applicazione della nomina giudiziale	12
6. IL COMPENSO	14
7. L'ELENCO DEI PROFESSIONISTI CHE HANNO DATO LA PROPRIA DISPONIBILITÀ PER LA NOMINA EX ART. 2477, COMMA 5, C.C.	16
8. L'ACCETTAZIONE DELL'INCARICO DA PARTE DEL SINDACO NOMINATO DAL TRIBUNALE	17
8.1 Valutazione dell'assenza di cause di ineleggibilità e dei presupposti richiesti per il diligente svolgimento dell'incarico	18
8.1.1 Attività preliminari all'accettazione dell'incarico	19
8.1.2 Verifica dei saldi di apertura	23
9. LE PREROGATIVE DEL SINDACO NOMINATO DAL TRIBUNALE	25
10. LE VICENDE RELATIVE AI MANDATI IN CORSO: DIMISSIONI, REVOCA E SCADENZA DELL'INCARICO DEL SINDACO NOMINATO DAL TRIBUNALE	26
11. LE RELAZIONI AL BILANCIO D'ESERCIZIO	30
11.1 La relazione del revisore legale ex art. 14 d.lgs. 39/2010	31
11.2 La relazione dell'organo di controllo incaricato della revisione legale	34



1. Premessa

L'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2024 rappresenta per alcune s.r.l. e società cooperative s.r.l. il momento in cui provvedere alla nomina dell'organo di controllo o di un revisore legale.

Nella stessa occasione, alcune s.r.l. e alcune cooperative s.r.l. provvederanno ad approvare il bilancio relativo all'esercizio 2024 cui dovrà essere allegata la relazione di un sindaco unico-revisore legale nominato a fine 2024 o nel 2025 dal tribunale su segnalazione del conservatore del registro delle imprese, ai sensi di quanto disposto dall'art. 2477, comma 5, c.c.

Alle disposizioni dell'art. 2477 c.c. come novellate dall'art. 379 d.lgs. 12 gennaio 2019, n. 14 (d'ora in avanti Codice della crisi), al regime transitorio di nomina previsto nel richiamato art. 379 e alla disciplina applicabile, si è data particolare attenzione in precedenti approfondimenti.

Entrato definitivamente in vigore il Codice della crisi e trascorso il regime transitorio previsto nell'art. 379, la disciplina inerente al sistema di controllo della s.r.l. è scolpita nell'art. 2477 c.c. il quale, al fine di rendere effettiva l'applicazione dell'obbligo di dotarsi di un organo di controllo interno – anche monocratico, il c.d. sindaco unico – e/o di un revisore legale esterno (persona fisica o società), ha previsto un particolare procedimento che ha quale esito la nomina del tribunale in sostituzione di quella assembleare nei casi in cui la società non abbia provveduto.

Di qui sono sorti non pochi dubbi circa l'attività dell'organo di controllo e/o del revisore legale incaricati dal tribunale anche in ragione del periodo di nomina.

2. La disciplina inerente al sistema di controllo obbligatorio nella s.r.l.

L'art. 2477, comma 2, c.c. prevede attualmente che la nomina dell'organo di controllo, o in alternativa del revisore legale, 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.

L'art. 2477, comma 3, 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.



L'art. 2477, comma 4, 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.

L'art. 2477, comma 5, 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. 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.

Infine, l'art. 2477, comma 6, c.c. stabilisce che si applicano le disposizioni dell'art. 2409 c.c. anche se la società è priva di organo di controllo¹.

Scaduto il periodo transitorio per le prime nomine di sindaci e /o revisori legali – periodo transitorio che, stando al disposto dell'art. 379 Codice della crisi come reiteratamente modificato, terminava entro la data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022² – le previsioni sulla nomina contenute nell'art. 2477, comma 5, c.c. e sopra richiamate hanno trovato applicazione a regime.

Per tal motivo, dopo l'approvazione dei bilanci relativi all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2022, i conservatori hanno provveduto a inviare le comunicazioni di sollecito alle società che non hanno regolarizzato il proprio sistema di controllo interno, provvedendo alla nomina di un organo di controllo e/o di un revisore legale al superamento dei parametri di cui all'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c.

Il procedimento adottato da alcuni conservatori si è basato sull'accertamento del superamento dei parametri indicati nell'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c. nei bilanci resi disponibili successivamente alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022, e a partire dal 2024, sono state inviate alle società interessate avvisi e comunicazioni diretti a sollecitare le nomine, sulla base dei bilanci depositati e relativi agli esercizi 2022 e 2023. In una prima fase operativa, si è proceduto con la rilevazione dei dati relativi al superamento dei dati strettamente rinvenibili dai bilanci vale a dire:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: superiore a 4 milioni di euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: superiore a 4 milioni di euro.

¹ Giova precisare come nelle società sportive professionistiche costituite in forma di s.r.l. l'organo di controllo è sempre collegiale (art. 13, comma 1, d.lgs. n. 36/2021). Inoltre, si evidenzia come negli EIP, così come nelle società controllate da EIP, ovvero nelle società che controllano enti di interesse pubblico (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 (art. 16, comma 2, d.lgs. n. 39/2010). Stessa regola vale con riferimento agli enti soggetti a regime intermedio (ESRI), alle società controllate da ESRI, alle società che controllano ESRI e alle società sottoposte con questi ultimi a comune controllo (art. 19-bis, comma 2, d.lgs. n. 39/2010).

² Stante a quanto disposto nell'art. 379 Codice della crisi, la prima applicazione dell'obbligo di dotarsi di un organo di controllo anche monocratico e /o di un revisore legale doveva essere inizialmente effettuata entro il 16 dicembre 2019 e, a seguito di reiterate modifiche del testo della disposizione, entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022. Pertanto, nel 2023, in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022, verificando i dati del 2021 e del 2022, le s.r.l. che non si fossero conformate ai nuovi obblighi provvedendo a nominare l'organo di controllo o il revisore legale a far data dal 16 dicembre 2019, avrebbero dovuto provvedervi al ricorrere del superamento nei due esercizi consecutivi anche di uno solo dei limiti indicati nell'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c.



I dati relativi ai dipendenti occupati in media durante l'esercizio (almeno 21, dovendosi superare i 20 previsti dalla norma) contenuti nella nota integrativa non sono stati ritenuti in alcuni casi sufficienti per ricostruire compiutamente la situazione, richiedendo controlli incrociati con altre pubbliche amministrazioni per ottenere informazioni maggiormente attendibili.

3. La nomina dell'organo di controllo e/o del revisore legale

Come accennato il periodo transitorio previsto nell'art. 379 Codice della crisi è terminato. Le disposizioni di riferimento sono quelle previste negli artt. 2477 e ss. c.c.

La nomina dell'organo di controllo così come quella del revisore rientra tra le attribuzioni dell'assemblea dei soci, stante le disposizioni di cui all'art. 2479 comma 2 n. 3 c.c., ove si legge che sono in ogni caso riservate alla competenza dei soci: "la nomina nei casi previsti dall'art. 2477 dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti".

Tale nomina, peraltro, può essere demandata dall'atto costitutivo a una decisione dei soci adottata sulla base di una consultazione scritta o del consenso espresso per iscritto (art. 2479 comma 3 c.c.), fermo restando anche in questi casi che uno o più amministratori o un numero di soci che rappresentano almeno 1/3 del capitale sociale possano sempre chiedere che la decisione sia adottata mediante deliberazione assembleare che resta, peraltro, la regola di base.

Come è noto, ai sensi dell'art. 2478-bis c.c. il bilancio viene presentato ai soci, a cui spetta approvarlo ex art. 2479 c.c., entro il termine stabilito nell'atto costitutivo e comunque entro centoventi giorni dalla chiusura dell'esercizio, fatta salva la possibilità di fruire di un maggior termine, nei limiti e alle condizioni precisate nell'art. 2364 c.c. per le s.p.a. Tale maggior termine, oltre a essere previsto nello statuto, non può essere superiore a centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio ed è consentito in caso di società tenute alla redazione del consolidato ovvero quando lo richiedano particolari esigenze relative alla struttura e all'oggetto della società: in questi casi, gli amministratori segnalano le ragioni della dilazione nella relazione sulla gestione.

In non rari casi, dunque la data di convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio ricade nell'intervallo temporale ricompreso tra la data di chiusura dell'esercizio e il maggior termine di centottanta giorni statutariamente previsto.

Come stabilisce l'art. 2477, comma 5, c.c., tuttavia l'assemblea che approva il bilancio in cui vengono superati i limiti indicati al secondo comma, può, *rectius* deve, provvedere entro trenta giorni alla nomina dell'organo di controllo o del revisore. Sarebbe trattarsi di un termine perentorio entro il quale gli amministratori o l'amministratore unico devono attivarsi affinché venga assunta la decisione di nomina dell'organo di controllo o del revisore legale.



3.1 Nomina in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2024

Nella stagione dedicata all'approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2024, le società che, negli esercizi 2023 e 2024 si siano trovate a superare anche uno solo dei parametri individuati nell'art. 2477, possono procedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale in occasione dell'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2024 – nella data fissata in questi giorni del 2025, quando si fruisca del maggior termine di cui all'art. 2364 c.c. – dando atto dell'intervenuto superamento dei predetti limiti; la società può tuttavia provvedere alla nomina nei successivi trenta giorni, come consente lo stesso art. 2477, comma 5, c.c.

3.2 Durata dell'incarico

È utile soffermarsi sulle modalità di conferimento dell'incarico e sulla sua durata.

Come prevede l'art. 2400, comma 1, c.c. – applicabile al sindaco unico, in forza del rinvio operato nell'art. 2477, comma 4, c.c. – l'incarico conferito all'organo di controllo ha durata di tre esercizi, scadendo l'organo di controllo alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica³.

Per quanto attiene all'incarico conferito al revisore legale dei conti, l'art. 13 d.lgs. n. 39/2010 stabilisce che l'incarico di revisione legale ha durata di tre esercizi con scadenza all'assemblea o convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio dell'incarico⁴.

Quando l'organo di controllo è incaricato della revisione legale trova applicazione la disciplina applicabile ai sindaci di s.p.a. opportunamente integrata con la normativa speciale in punto di revisione legale di cui al d.lgs. n. 39/2010 (*cf.* par. 8).

Inoltre, se non è stabilita nello statuto, all'atto di nomina dell'organo di controllo l'assemblea determina la retribuzione dell'organo di controllo per l'intero periodo di durata del loro ufficio, come previsto nell'art. 2402 c.c., applicabile anche per la determinazione della retribuzione dell'organo di controllo nominato in una s.r.l. (sempre per via dell'applicabilità delle disposizioni sul collegio sindacale previste per le s.p.a. all'organo di controllo anche monocratico di s.r.l. *ex* art. 2477, comma 4, c.c.). Sullo stesso tema, l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 39/2010, stabilisce che il corrispettivo del revisore legale è determinato dall'assemblea al momento del conferimento dell'incarico per l'intera durata dell'incarico unitamente agli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante lo svolgimento dell'incarico medesimo (art. 13, comma 1, d.lgs. n. 39/2010).

Ciò posto, l'incarico dell'organo di controllo, anche monocratico, o del revisore legale, affidato in sede di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2024 riguarda gli esercizi 2025, 2026 e 2027 e cesserà se alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2027 la società nei tre esercizi di

³ Sulla *prorogatio* dei sindaci, *cf.* par. 10.

⁴ L'aspetto è puntualmente esaminato nel par. 10.



riferimento non abbia superato neanche uno dei limiti individuati nell'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c., come dichiara lo stesso art. 2477, comma 3, c.c.

Al riguardo si rende doverosa una precisazione.

Terminato da più di due anni il regime transitorio previsto nell'art. 379 Codice della crisi, trovano applicazione le regole a regime recate dall'art. 2477 c.c., vale a dire quelle contemplate, per la nomina obbligatoria, nel comma 2 e, per la cessazione dell'incarico, nel successivo comma 3: in definitiva, tali previsioni sono applicabili a tutte le società, sia a quelle che si trovano per la prima volta a superare i parametri fissati nell'art. 2477, comma 2, lett. c) c.c., sia a quelle che rientrano nell'ambito applicativo della stessa disposizione per esserne precedentemente fuoriuscite⁵.

4. Il rimedio sostitutivo alla nomina assembleare: il procedimento

Passiamo a esaminare il caso in cui la società, pur avendo superato i limiti predetti in due esercizi consecutivi, non abbia provveduto a nominare spontaneamente un organo di controllo – anche monocratico – o un revisore legale dalla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022 e, dunque, a partire dal 2023, e sia stata raggiunta nel 2024 o nei primi mesi del 2025, da una comunicazione del conservatore del registro delle imprese competente finalizzata a evidenziare la irregolarità e a promuovere l'attivazione spontanea degli amministratori ai fini della nomina dell'organo di controllo, del revisore legale, o dell'organo di controllo incaricato della revisione legale, da parte dell'assemblea.

Come precedentemente accennato, l'art. 2477, comma 5, c.c. stabilisce che l'assemblea che approva il 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. 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.

La disposizione precisa che la nomina del tribunale è sollecitata da una richiesta di qualsiasi soggetto o dalla segnalazione del conservatore del registro delle imprese, restando esclusa dunque la possibilità di una nomina d'ufficio.

Fra i soggetti interessati potrebbero annoverarsi tutti i soci e gli amministratori, anche individualmente (ancorché si tratti di ipotesi di scuola, amministratori e soci di minoranza potrebbero rivolgersi al tribunale in caso di impossibilità di nomina per mancato funzionamento dell'assemblea o di irreperibilità di soggetti disposti ad accettare); tra i richiedenti, si reputa possano essere ricompresi i creditori della società, mossi dall'intenzione di evitare pregiudizio alle proprie ragioni⁶.

⁵ Stando a quanto previsto nell'art. 379 CCII per le prime nomine, pur nella scarsa chiarezza del testo, per società che per la prima volta si sono trovate a nominare l'organo di controllo o del revisore nel regime transitorio con termine ultimo alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2022, l'obbligo di nomina veniva a cessare quando per due esercizi consecutivi – e non tre – non era superato uno dei predetti limiti.

⁶ In tal senso, già CNDCEC, *Circolare n. 17/IR*, 14 aprile 2010, 8.



Si è precisato che la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale può essere disposta su segnalazione del conservatore del registro delle imprese, in forza della modifica della disposizione effettuata mediante l'art. 379, comma 2, del Codice della crisi.

La posizione del conservatore è posta su un piano differente da quella di "qualsiasi soggetto interessato" essendo il primo tenuto a segnalare la mancata nomina, e non semplicemente a richiederla come concesso a qualsiasi soggetto che si attivi tutela di un suo specifico interesse.

La segnalazione del conservatore, in stretta aderenza con quanto previsto in relazione alle altre segnalazioni previste dal Codice della crisi⁷, appare essere espressione di un doveroso potere di attivazione, nell'ottica della realizzazione di una corretta gestione societaria e ascrivibile al legittimo esercizio della funzione di vigilanza da parte del conservatore, chiamato a reggere gli uffici (ex art. 8, comma 4, legge 29 dicembre 1993, n. 580) al fine di garantire il corretto funzionamento del sistema di pubblicità nella prospettiva di tutelare un interesse generale.

4.1 Comunicazione di sollecito del conservatore

Come chiarito alla segnalazione provvede il conservatore.

Unioncamere, con nota prot. N. 0028255/U del 28 novembre 2019, avente a oggetto "*Nomina del collegio sindacale nelle s.r.l. (art. 2477 c.c.)*", indirizzata alle Camere di Commercio, industria, agricoltura e artigianato, dopo aver evidenziato la portata innovativa dell'inserimento effettuato dall'art. 379 Codice della crisi, ha fornito indicazioni sulle modalità procedurali per stabilire corretti criteri di individuazione delle società che si potevano trovare nelle condizioni disciplinate dall'art. 2477, comma 5, c.c.

Dalle elaborazioni effettuate per ciascuna Camera di Commercio venivano escluse le società sottoposte a procedure concorsuali con l'eccezione delle società in concordato preventivo e di quelle per le quali erano in corso accordi di ristrutturazione del debito; erano state utilizzate le informazioni relative all'attivo dello Stato patrimoniale e quelle delle vendite partendo dai dati di bilancio, mentre con riferimento al numero dei dipendenti si era fatto riferimento alle informazioni contenute in nota integrativa e solo in loro assenza al dato di fonte Inps.

Di fatto si suggeriva ai conservatori di non procedere immediatamente con le segnalazioni al tribunale ma di inviare preventivamente alle società che risultassero obbligate alla nomina una comunicazione per indurle società alla nomina dell'organo di controllo e/o del revisore legale dei conti conformemente a quanto richiesto dalla normativa vigente.

In linea con quanto sopra precisato, i conservatori hanno inviato alle società interessate (s.r.l. e cooperative s.r.l.) le proprie comunicazioni.

⁷ Cfr. artt. 25-*octies*, 25-*novies* Codice della crisi.



I dati di bilancio, presi quale campione di riferimento per le comunicazioni inviate nel 2024, sono stati quelli relativi agli esercizi 2021 e 2022, mentre i dati di bilancio presi a riferimento per le comunicazioni inviate a inizio 2025 sono quelli relativi agli esercizi 2022 e 2023.

Precisato quanto sopra, le comunicazioni inviate tramite PEC alle società, sovente nelle persone dei loro amministratori dispongono in via generale che:

- la società è interessata dalla modifica normativa di cui all'art. 2477, comma 2, c.c. sulla base dei dati estrapolabili attraverso sistemi informatici;
- la società non risulta aver ottemperato all'obbligo di nomina, tramite la predisposizione e l'inoltro della apposita pratica telematica al registro delle imprese competente;
- è necessario provvedere alla nomina e a richiederne l'iscrizione nel registro delle imprese entro un termine che lo stesso conservatore individua nella comunicazione indirizzata alla società.

Quanto al termine entro cui la società è chiamata a provvedere, le prassi in uso presso i conservatori sono differenti: in alcuni casi, si invita a provvedere alla iscrizione della nomina dell'organo di controllo o del revisore legale entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione inviata alla società; in altri casi, i termini sono più lunghi, trattandosi di quarantacinque o anche di sessanta giorni, ovvero espressi solo *per relationem* consentendosi un margine di tollerabilità entro la data di approvazione del bilancio d'esercizio di riferimento (data ricadente nel 2024, per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2023, ovvero nel 2025, per l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2024).

In tutti i casi, la comunicazione inviata alla società contiene l'invito a provvedere entro il termine individuato con l'avvertimento che, decorso inutilmente tale termine, il conservatore provvederà alla segnalazione al tribunale, sezione specializzata delle imprese, affinché possa procedere alla nomina secondo le prescrizioni di legge.

A questo proposito, è doveroso porre in evidenza come non pochi conservatori avvisino le società che nei casi di mancata nomina dell'organo di controllo o del revisore legale nel termine individuato, procederanno a effettuare la segnalazione al tribunale conformemente a quanto disposto nell'art. 2477, comma 5, c.c. e chiedendo la nomina del sindaco unico.

Ne consegue allora che:

- la comunicazione inviata alla società assolve a una vera e propria funzione di *moral suasion*, avendo quale fine quello di fare in modo che gli amministratori procedano alla convocazione dell'assemblea per la nomina dell'organo di controllo o del revisore per superamento dei limiti di cui all'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c. nel termine indicato nella stessa comunicazione;
- la mancata attivazione degli amministratori per la nomina dell'organo di controllo o del revisore legale da parte dell'assemblea viene interpretata in alcuni casi, come "comportamento concludente" di violazione di legge che, oltre alle sanzioni amministrative applicabili ex artt. 2630 e 2631 c.c., genera l'esigenza che la società sia adeguatamente vigilata da un organo di controllo societario, anche in composizione monocratica e non collegiale, e in questo senso sembrerebbero



- essersi espressi alcuni conservatori avvisando che nella segnalazione al tribunale la richiesta sarà indirizzata alla nomina di un sindaco unico;
- nel caso in cui la società abbia provveduto spontaneamente alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale e a iscrivere la nomina nel registro delle imprese si invita la società a non tener conto della comunicazione; al ricorrere di tale evenienza, alcuni conservatori chiedono di comunicare all'apposito indirizzo PEC gli estremi della ricevuta di protocollazione, generata in automatico dal sistema informatico, per consentire all'ufficio di procedere con l'archiviazione del procedimento avviato;
 - in caso di perdurante inadempimento dell'obbligo di nomina trascorso il termine assegnato per regolarizzare la propria posizione, si registra la posizione di quanti si riservano di adottare i provvedimenti di cui all'art. 2630 c.c. e di cui all'art. 2631 c.c.;
 - nello stesso termine assegnato per la nomina, la società può presentare all'indirizzo PEC indicato nella comunicazione del conservatore eventuali memorie e controdeduzioni qualora, a titolo d'esempio, si contesti il verificarsi delle condizioni legittimanti la nomina.

È a dirsi, inoltre, che alcuni conservatori hanno preso in considerazione l'ipotesi che, previo loro sollecito, la società potesse provvedere alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale direttamente in sede di approvazione del bilancio d'esercizio, precisando che, in tali casi, il bilancio depositato senza la relazione dell'organo di controllo o del revisore legale, potesse essere accettato.

4.2 Segnalazione del conservatore

La segnalazione del conservatore è rivolta al tribunale presso cui è istituita la sezione specializzata in materia di impresa competente per materia e territorio⁸.

La segnalazione riporta i fatti e le evidenze risultanti dagli elenchi delle società inadempienti estratti attraverso sistemi informatici sulla base dei dati di bilancio in relazione agli esercizi di riferimento (solitamente sono considerati i bilanci relativi a due esercizi, ma nelle segnalazioni inviate nel 2025, in alcuni casi, gli esercizi di riferimento sono stati tre, vale a dire il 2021, il 2022 e il 2023).

La segnalazione non è effettuata in modo aggregato, ma individua la società inadempiente e la relativa omissione con puntuale indicazione dei presupposti che l'hanno generata. Il modello di riferimento evoca quello del ricorso per volontaria giurisdizione⁹, esplicitando la richiesta della nomina e allegando la

⁸ Quanto alla competenza per materia si richiama quella attribuita alla sezione specializzata dall'art. 3, comma 2, lett. a) e dal successivo comma 3 d.lgs. 27 giugno 2003, n. 168 recante *Istituzione di Sezioni specializzate in materia di proprietà industriale ed intellettuale presso tribunali e corti d'appello, a norma dell'articolo 16 della legge 12 dicembre 2002, n. 273*. Quanto alla competenza per territorio viene in aiuto l'art. 4 del medesimo d.lgs. 27 giugno 2003, n. 168, in forza del quale le controversie sono assegnate alla sezione specializzata avente sede nel capoluogo di regione di cui all'art. 1 d.lgs. 27 giugno 2003, n. 168 che determina, in via di principio, come la sezione specializzata istituita nel tribunale del capoluogo di regione è competente per tutti i procedimenti relativi a società aventi sede nel distretto della Corte d'Appello.

⁹ L'aspetto è evidenziato da S. Fortunato, *La segnalazione del Conservatore al tribunale ex art. 2477 c.c.: presupposti e criticità*, in NDS, fasc. 11/2024, 1809.



documentazione necessaria per sollecitare la nomina da parte del tribunale: visura camerale¹⁰, i bilanci da cui sono tratti i dati che confermano il superamento dei limiti di cui all'art. 2477, comma 2, c.c., la comunicazione effettuata alla società con la richiesta di sanare l'irregolarità, provvedendo alla nomina dell'organo di controllo o del revisore legale dei conti; eventuali osservazioni o memorie prodotte dalla società rispetto alle quali il conservatore abbia effettuato un primo vaglio di infondatezza rispetto al fine.

Nel formulare la richiesta di nomina al tribunale, come accennato, i conservatori possono esprimersi con riguardo alla funzione esercitabile dal soggetto incaricato. Perciò, per evitare possibili disguidi sul piano operativo, potrebbe essere auspicabile che, già nella richiesta inserita nella segnalazione diretta al tribunale, vengano approfonditi gli aspetti riferibili sia alle dimensioni che alle caratteristiche della società, a supporto della decisione del tribunale, e venga precisato che il sindaco unico provveda a esercitare la revisione legale di conti, anche in assenza dell'apposita previsione statutaria ex art. 2409-bis c.c.

5. Il provvedimento di nomina del tribunale

A seguito della segnalazione effettuata dal conservatore del registro nel 2024 o nel 2025, alcuni tribunali hanno proceduto a effettuare le nomine.

In alcuni casi, la sezione specializzata del tribunale delle imprese, nel fornire linee guida per i procedimenti di volontaria giurisdizione¹¹, ha precisato come, a seguito della segnalazione effettuata dal conservatore ai sensi dell'art. 2477, comma 5, c.c., si apra un procedimento di volontaria giurisdizione nei confronti di una sola parte¹², non essendo il tal caso il conservatore portatore di alcun contrapposto interesse rispetto alla s.r.l., ma dotato di un potere di impulso per provvedere alla nomina sostitutiva. Ciò premesso, queste linee guida precisano che il tribunale provvede a nominare con decreto motivato emesso in camera di consiglio, senza fissazione di alcuna udienza, l'organo di controllo o il revisore legale, con puntuale rinvio alle disposizioni sui procedimenti in camera di consiglio di cui agli artt. 737 e ss. c.p.c.¹³.

¹⁰ Si reputa consigliabile che il professionista nominato, prima dell'accettazione, scarichi tramite applicativo del registro imprese una visura camerale aggiornata, in quanto, considerata la platea di società cui ci si riferisce, si potrebbe essere verificata l'evenienza che la società possa aver fatto accesso alla procedura di liquidazione giudiziale successivamente alla comunicazione del conservatore, ma prima della nomina del sindaco unico (o del revisore legale) da parte del tribunale, circostanza risultante dalla visura camerale, laddove non segnalata dalla società nelle proprie controdeduzioni e od osservazioni formulate all'atto della ricezione della comunicazione inviata dal conservatore. Come ci viene riferito, alcuni incarichi di nomina giudiziale sono stati conferiti in società sottoposte a liquidazione giudiziale.

¹¹ Si tratta delle *Linee guida per i procedimenti di volontaria giurisdizione in materia societaria*, del tribunale di Milano, sezione specializzata in materia d'impresa (B), diffuse il mese di gennaio 2020.

¹² Tribunale di Milano, sezione specializzata in materia di impresa (B), *Linee guida per i procedimenti di volontaria giurisdizione in materia societaria*, gennaio 2020, nelle quali la nomina dell'organo di controllo e del revisore legale effettuata ai sensi dell'art. 2477, comma 5, c.c. è classificata come procedimento nei confronti di una sola parte, unitamente a quella dell'esperto in occasioni di operazioni straordinarie, nomina del rappresentante comune, omologa di deliberazioni assembleari di modifica statutaria ex art. 2436 c.c.

¹³ Si segnala il diverso orientamento del tribunale di Ancona che ha ravvisato la necessità di sentire le parti in contraddittorio, ordinando la notifica del decreto di fissazione d'udienza collegiale alla società resistente.



Nel procedere alla nomina, il tribunale dovrebbe attenersi alle indicazioni sulla nomina dell'organo di controllo o del revisore al superamento dei parametri previsti nell'art. 2477 c.c. contenute nelle clausole statutarie in punto di sistema dei controlli¹⁴. Tuttavia, per quanto è stato possibile accertare, gli statuti forniscono soluzioni disparate in ordine alla discrezionalità lasciata all'assemblea relativamente alla scelta del soggetto e alla qualificazione del suo ruolo (organo societario o revisore legale) nonché alle connesse prerogative, motivo per cui una loro verifica potrebbe non risultare appagante per la nomina di un organo di controllo piuttosto che di un revisore legale.

Occorre precisare che, frequentemente, gli statuti di queste società non sono stati adeguati; in alcuni casi la scelta si orienta verso il sindaco unico e si specifica che costui esercita, al ricorrere dei presupposti previsti dall'ordinamento (art. 2409-*bis* c.c.) la revisione legale; in altri casi la clausola statutaria prevede la nomina obbligatoria da parte dell'assemblea di un organo di controllo o di un revisore al verificarsi delle condizioni previste dalla legge, senza aggiungere altro; in altri casi ancora si prevede la nomina di un organo di controllo senza fornire specificazioni e, in tali evenienze, recuperando quanto disposto nell'art. 2477, commi 1, ultimo periodo, e 4, c.c., l'organo di controllo è necessariamente monocratico; diversamente taluni statuti consentono la nomina del collegio sindacale nei casi previsti dalla legge (ritenendosi consentita, comunque, anche in tali evenienze la nomina del sindaco unico¹⁵), condizionandola peraltro in alcune clausole non al superamento di uno dei limiti di cui all'art. 2477, comma 2, lett. c), bensì al superamento di due dei tre limiti di cui all'art. 2435-*bis*, comma 1, c.c.¹⁶ e innestandola in un sistema a scalare dei controlli obbligatori incentrato sui parametri dimensionali della società e finalizzato a consentire la nomina dell'organo collegiale, e non anche quella dell'organo monocratico o del revisore legale, quando i limiti dimensionali (due e non uno) siano quelli previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata.

Ciò posto, risultando alquanto complicato fornire un quadro esaustivo delle variabili statutarie inserite – se inserite – con riferimento alla nomina dell'organo di controllo o del revisore, per quanto di diretta attinenza alla nomina del tribunale, si reputa opportuno evidenziare come, nella maggior parte dei casi, i tribunali si siano orientati a nominare l'organo di controllo e, più precisamente, il sindaco unico, essendosi talvolta espresso in questo senso il conservatore nella comunicazione diretta alla società. Evidentemente, il perdurare atteggiamento attendista della società è considerato un elemento da non trascurare per addivenire alla nomina di un organo di controllo che vigili, in modo continuativo, sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, in rapporto alle specifiche caratteristiche dell'attività della società. La nomina del sindaco unico sembra essere l'opzione praticata anche nei casi in cui il

¹⁴ Nell'ipotesi in cui lo statuto della società sia stato adeguato alle novità apportate all'art. 2477 c.c. e preveda che, al verificarsi del superamento dei parametri fissati nel comma 2, lett. c), l'organo di controllo abbia carattere collegiale, il tribunale dovrebbe nominare il collegio sindacale e non il sindaco unico.

¹⁵ Su tali aspetti, Comitato interregionale dei consigli notarili delle Tre Venezie, *Orientamenti societari, I.D.14* – (Istituzione del "sindaco unico" nelle s.r.l. costituite anteriormente all'entrata in vigore del d.l. n. 5/2012 senza modifica dello statuto – 1° pubbl. 9/12 – motivato 9/13), secondo il quale le s.r.l. costituite anteriormente all'entrata in vigore del d.l. n. 5/2012, convertito con la legge n. 35/2012, non devono modificare i loro statuti per poter istituire l'"organo di controllo" obbligatorio in composizione monocratica, ancorché i medesimi contemplino esclusivamente la nomina di un organo collegiale. Quanto sopra vale solamente nel caso in cui le clausole statutarie adottate anteriormente alla novella si limitino ad operare la scelta sulla composizione numerica del collegio sindacale (tre o cinque membri), riproducendo per il resto le disposizioni di legge.

¹⁶ Come era previsto precedentemente alle modifiche dell'art. 2477 c.c. apportate nel 2012.



conservatore nella comunicazione inviata alla società non abbia espresso alcuna preferenza in ordine alla nomina di un sindaco unico o di un revisore legale. Questo aspetto sollecita alcune riflessioni aggiuntive.

Come è noto, l'organo di controllo esercita le attività di vigilanza di cui all'art. 2403 c.c., mentre il revisore legale esercita le funzioni di cui all'art. 14 d.lgs. n. 39/2010; l'organo di controllo, al verificarsi dei presupposti individuati nell'art. 2409-bis c.c., per espressa previsione di statuto, può essere incaricato dall'assemblea di esercitare la revisione legale dei conti.

Ciò posto, anche nel silenzio dello statuto, ancorché la scarsa chiarezza dell'art. 2477 c.c. abbia fatto sorgere alcune incertezze sotto il profilo applicativo, si lascia preferire la tesi per cui, trattandosi di nomina obbligatoria per la ricorrenza di condizioni e presupposti specificatamente individuati dal legislatore, l'organo sindacale è "naturalmente" investito anche della competenza in ordine alla revisione legale dei conti. Tale "naturale" attribuzione diviene anzi necessaria in assenza di un revisore esterno, anche ai fini dell'espressione della relazione ex art. 2429 c.c.: in difetto di un revisore legale e qualora si intendesse il sindaco unico nominato non incaricato della revisione legale, quest'ultimo si troverebbe a riferire sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività di vigilanza svolta e a formulare osservazioni e proposte in ordine a un progetto di bilancio non sottoposto ad alcuna verifica da parte di un revisore legale.

Del resto, evidenziando quanto previsto nello stesso art. 2477, comma 2, c.c. e finanche il contenuto della rubrica della disposizione "*Sindaco e revisione legale dei conti*", parrebbe che il legislatore stabilisca che la revisione legale della società sia sempre obbligatoria, prevedendo solo che sia la nomina del soggetto tenuto a esercitarla a poter ricadere alternativamente su di un organo di controllo interno, anche monocratico, o su di un revisore legale¹⁷.

Facendo leva su queste rilevanti considerazioni, si può giungere alla conclusione che il sindaco unico nominato dal tribunale, in assenza di precisazioni in ordine ai compiti allo stesso attribuiti, non può non esercitare la revisione legale dei conti, unitamente alla funzione di vigilanza.

Purtuttavia, al fine di evitare possibili complicazioni sul piano strettamente operativo¹⁸, sarebbe auspicabile che il provvedimento del tribunale, se non anche la comunicazione del conservatore, specifichi che l'organo di controllo sia incaricato di esercitare anche la revisione legale, ai sensi e per gli effetti di quanto disposto nel d.lgs. n. 39/2010, opzione massimamente consigliabile nei casi in cui non sia lo statuto ad attribuire al sindaco unico anche la revisione legale.

¹⁷ Non può sottacersi la derivazione comunitaria dell'obbligo di revisione legale e, più precisamente, quanto previsto nella Direttiva 2013/34/UE, cui si va ad aggiungere la successiva Direttiva 2014/56/UE, in forza della quale la revisione legale è obbligatoria al superamento di parametri omogenei in tutte le società di capitali. Di tale avviso, tra i molti, N. ABRIANI, *I controlli*, in, *Le società a responsabilità limitata*, a cura di C. IBBA e G. MARASÀ, II, Torino, 2020, 2005; L. DE ANGELIS, *I controlli nelle SRL e nelle società unipersonali*, in *Manuale del collegio sindacale e del sindaco unico*, Torino, 2025, 955 e ss.; G. ZANARONE, *I controlli nelle s.p.a. e nelle s.r.l.*, in *Dialogo sul sistema dei controlli nelle società*, a cura di P. ABBADESSA, Torino 2015, 154; CNDCEC- FNC, *Sindaci e revisori legali: la nuova disciplina degli incarichi a seguito delle modifiche dell'art. 379 del Codice della crisi*, a cura di C. BAUCO, 15 ottobre, 2020, 11, e nt. 14; C. BAUCO e N. CAVALLUZZO, *Srl, il pericolo dei bilanci senza l'ok del controllore*, in *Sole 24ore*, 15 ottobre 2020, 28; Assirevi, Documento di Ricerca n. 247R, *Orientamenti interpretativi in ordine alla disciplina dei controlli nelle s.r.l.*, Novembre 2023, 9.

¹⁸ Non è escluso che la società possa procedere, successivamente alla nomina dell'organo di controllo interno monocratico da parte del tribunale, a iscrivere la nomina di un revisore legale essenziale per integrare il sistema dei controlli obbligatori.



Al di là di questo importante rilievo, restano da affrontare alcune questioni emerse in fase di prima applicazione delle nomine effettuate in via sostitutiva dal tribunale a seguito della segnalazione dei conservatori.

Viene riportato che, in alcuni casi, la società ha provveduto a nominare un organo di controllo o un revisore legale, successivamente alla comunicazione del conservatore, ma prima della notifica del decreto di nomina del tribunale: pur non avendo provveduto alla relativa iscrizione nel registro imprese, considerata la data della nomina quale risultante dal verbale, si è sostenuto che la società è ancora in termini per procedere all'iscrizione della nomina nel registro delle imprese.

Altro caso prospettato è stato quello di nomina del sindaco unico da parte dell'assemblea della società, intervenuta tardivamente rispetto al termine indicato nella comunicazione del conservatore, ma prima dell'emissione del decreto del tribunale, tale nomina però è stata regolarmente iscritta nel registro delle imprese: come si è ricordato nel par. 4.1. in simile evenienza, il conservatore dovrebbe attivarsi per impedire la nomina giudiziale, con l'archiviazione del procedimento, dovendo in tal caso prevalere le determinazioni assunte dalla società.

Diversamente, con riferimento al primo caso, il provvedimento di nomina adottato dal tribunale dovrebbe prevalere nel caso in cui la società non abbia richiesto l'iscrizione della nomina assembleare nel registro delle imprese nei termini previsti dalla legge e ciò per non svuotare di contenuto la previsione dell'art. 2477, comma 5, c.c. e, per l'effetto, sterilizzare il potere vicario del tribunale.

5.1 Ambito di applicazione della nomina giudiziale

Un'utile notazione riguarda l'ambito applicativo del potere di nomina del tribunale. È discusso se l'esercizio del potere vicario del tribunale attenga solo ai casi di mancata nomina assembleare per superamento dei parametri di cui all'art. 2477, comma 2, lett. c), ovvero anche alle restanti ipotesi declinate nella norma, vale a dire quando la società è tenuta alla redazione del consolidato ovvero controlla una società obbligata alla revisione legale, oppure in tutti i casi in cui la società non provveda a nominare un organo di controllo cessato dalle funzioni. Il tema è stato affrontato diversamente in due precedenti giurisprudenziali.

Il tribunale di Milano¹⁹, chiamato a decidere su ricorso presentato ai sensi dell'art. 2477 c.c. da un sindaco incaricato anche della revisione legale, dimissionario ma in *prorogatio* per sua volontà, per la nomina di un sostituto, in presenza dell'inerzia dell'assemblea a provvedere alla nomina del sostituto, ha deciso che difettesse il presupposto normativo per l'adozione del provvedimento richiesto. Il ragionamento condotto dal tribunale di Milano si basa sulla circostanza che la nomina del tribunale ai sensi dell'art. 2477, comma 5, c.c. concerne unicamente l'ipotesi in cui la nomina dell'organo sia divenuta obbligatoria a seguito del verificarsi delle condizioni di cui al comma 2 della medesima disposizione, e, quindi, per ovviare alla mancata nomina assembleare nelle ipotesi ivi disciplinate. Per questo motivo, stante il generale contesto di riferimento, secondo il tribunale di Milano non sembra

¹⁹ Si tratta della decisione assunta dalla sezione specializzata in materia d'impresa in data 14 gennaio 2021.



consentita alcuna interpretazione estensiva o analogica delle disposizioni di cui all'art. 2477, comma 5, c.c., trattandosi di norma che, attribuendo al tribunale una competenza sostitutiva di poteri attribuiti in via generale agli organi sociali, va qualificata come norma di deroga alle regole del diritto societario e in quanto tale di stretta interpretazione secondo quanto disposto dall'art. 14 delle Preleggi²⁰.

Di contrario avviso il tribunale di Torino, chiamato a decidere per accertare la decadenza dalla carica del sindaco unico e per la nomina di un nuovo sindaco e in subordine per revocare il medesimo sindaco ai sensi dell'art. 2409 c.c. per gravi irregolarità²¹. Come spiega il tribunale di Torino, stando a un'interpretazione letterale e restrittiva del disposto normativo, il potere di nomina del tribunale potrebbe esercitarsi soltanto a seguito dell'approvazione del bilancio d'esercizio che rende obbligatoria la nomina dell'organo di controllo o del revisore, non potendosi esercitare per contro, quando la s.r.l., dopo aver superato i limiti ed essere tenuta a nominare un organo di controllo o un soggetto incaricato della revisione legale, continui a operare in sua assenza, oppure nei casi differenti, ma comunque frequenti, che l'assemblea non provveda a nominare un sostituto del sindaco cessato per qualsiasi causa (morte, decadenza, rinuncia ecc.). Come accennato, deporrebbe a favore di questa interpretazione la considerazione che l'art. 2477, comma 5, c.c. è disposizione eccezionale perché affida al tribunale la nomina di un organo di controllo interno alla società, e in quanto tale non suscettibile di applicazione estensiva né analogica e la circostanza che nella disciplina delle s.p.a., applicabile ai sindaci delle s.r.l. per via dell'espresso rinvio effettuato nell'art. 2477, comma 4, c.c., risulta assente una corrispondente previsione sulla nomina sostitutiva.

A tali argomentazioni secondo il tribunale di Torino non dovrebbe essere assegnato valore decisivo, poiché la *ratio* su cui si fonda la previsione contenuta nell'art. 2477, comma 5, sembrerebbe consistere nella volontà di *“assicurare e rendere davvero cogente la nomina dell'organo di controllo/revisore nella s.r.l. nei casi in cui essa è obbligatoria per legge — e sia pure nel solo caso, statisticamente più ricorrente, del superamento dei limiti dimensionali —, evitando che la s.r.l. operi in assenza di controllo per trascuratezza o per consapevole determinazione dell'assemblea dei soci”*, volontà che, nel sistema vigente, sembra essere garantita dalla circostanza che la nomina da parte del tribunale possa essere sollecitata su richiesta di qualsiasi interessato ovvero su segnalazione del conservatore.

Sulla base di tanto, il tribunale ha ritenuto che non si ravvisano validi motivi per trattare diversamente il caso in cui è espressamente ammessa la nomina giudiziaria — passaggio dal regime di facoltatività a quello di obbligatorietà per effetto del superamento dei limiti dimensionali — e quelli non regolati dalla vigente disciplina sul funzionamento dell'organo di controllo, ritenendo che l'intervento vicario del tribunale si determini, non solo nei casi in cui sorga per la prima volta la necessità di nominare

²⁰ Pur esulando dall'ambito della presente trattazione, occorre precisare come nel provvedimento in esame, il tribunale di Milano precisi l'ambito applicativo della regola della *prorogatio* nel sistema di cessazione dalla carica dei sindaci. Il tribunale aderisce all'orientamento per cui l'istituto della *prorogatio* non opera per i sindaci che hanno notificato la propria rinuncia all'incarico, essendo l'istituto espressamente previsto dall'ordinamento solo nelle ipotesi di scadenza naturale del mandato ex art. 2400, comma 1, ult. periodo, c.c. La tematica è stata ampiamente indagata da CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, edizione 2024, Norma 1.6., secondo la quale l'istituto della *prorogatio* assume carattere eccezionale e non suscettibile di applicazione analogica al di fuori delle ipotesi espressamente contemplate dalla legge: pertanto, esso non è applicabile alle ipotesi di dimissioni del sindaco.

²¹ Si tratta della decisione della sezione specializzata in materia di impresa del 9 dicembre 2019.



obbligatoriamente un organo di controllo o un revisore regale al superamento dei noti limiti di cui all'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c. qualora l'assemblea non vi abbia provveduto, bensì in tutti i casi in cui il sindaco originariamente nominato sia venuto meno e l'assemblea non provveda alla sua sostituzione coerentemente a quanto previsto in punto di assetto dei controlli obbligatori.

6. Il compenso

I provvedimenti di nomina del Tribunale tacciono in ordine al compenso del sindaco unico, con molta probabilità basandosi su un'interpretazione meramente letterale della disposizione di legge che menziona unicamente il potere vicario di nominare l'organo di controllo o il revisore legale.

Muovendo da questa circostanza, il professionista nominato dal tribunale, a seguito della ricezione del provvedimento di nomina, dovrebbe contattare la società e presentare alla stessa un preventivo di massima, determinando il compenso, anche rifacendosi, ove ritenga, ai parametri normativamente stabiliti nel d.m. n. 140/2012²² utili per orientarne la determinazione. Essendo incaricato della revisione legale il professionista provvederà a redigere una lettera d'incarico.

Di poi l'assemblea dei soci, ratificando la nomina giudiziale del sindaco unico o del revisore legale effettuata dal tribunale, dovrebbe deliberare in merito al compenso, precisando, in caso di sindaco unico incaricato anche della revisione legale quanto allo stesso sia riconosciuto per la funzione di vigilanza e quanto per la funzione di revisione legale.

Come spiegato nei documenti di prassi redatti dal CNDCEC, è opportuno precisare che prima di accettare l'incarico, il nominato, effettua una valutazione circa l'idoneità dell'entità del compenso rispetto alla necessità di remunerare la professionalità, l'esperienza e l'impegno con i quali il sindaco deve svolgere l'incarico, tenendo conto degli interessi pubblicitari sottesi al diligente espletamento dell'incarico e delle responsabilità al medesimo correlate.

Qualora il sindaco unico sia incaricato di esercitare anche la revisione legale, egli dovrà necessariamente tener conto dei principi esplicitati negli artt. 10 e 20 d.lgs. n. 39/2010. Nel rinviare ai documenti di prassi emanati dal CNDCEC²³ per la stima delle ore di lavoro e del compenso, è doveroso richiamare le disposizioni di riferimento evidenziando, in primo luogo, come l'art. 10, comma 10, d.lgs. 39/2010, preveda che, ai fini della determinazione del compenso per l'incarico di revisione, i soggetti *incaricati* della revisione legale determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo a:

²² Trattasi del Decreto ministero della giustizia del 20 luglio 2012, n. 140, recante *Regolamento recante la determinazione dei parametri per la liquidazione da parte di un organo giurisdizionale dei compensi per le professioni regolarmente vigilate dal Ministero della giustizia, ai sensi dell'articolo 9 del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27*, applicabile dall'organo giurisdizionale in difetto di accordo tra le parti in ordine al compenso. Nello specifico le disposizioni di riferimento sono gli artt. 22 e 29.

²³ Cfr. CNDCEC, *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, 30 aprile 2018, attualmente in fase di revisione e aggiornamento.



- a) la dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico, nonché ai profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
- b) la preparazione tecnica e l'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
- c) la necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'art. 11 d.lgs. n. 39/2010.

Di poi si richiama quanto disposto dall'art. 20, comma 13, d.lgs. 39/2010, a mente del quale il controllo della qualità basato su una verifica adeguata dei documenti selezionati, include, *inter alia*, una valutazione della quantità e qualità delle risorse impiegate, motivo per cui il compenso deve dipendere da:

- le risorse professionali da impiegare nell'incarico;
- le ore da impiegare nell'incarico.

Come chiariscono i documenti di prassi del CNDCEC, le risorse professionali da impiegare e le ore da dedicare all'incarico a loro volta, devono essere pianificate in ragione dei seguenti criteri:

1. la dimensione delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio della società che conferisce l'incarico;
2. la composizione e la rischiosità di tali grandezze;
3. i profili di rischio connessi al processo di consolidamento dei dati relativi alle società del gruppo;
4. la preparazione tecnica e l'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
5. l'attività di supervisione e di indirizzo, in conformità ai principi internazionali di revisione precisando che, mentre il criterio di cui al n. 3) è di natura eventuale (attenendo solo al caso di revisione del bilancio consolidato), gli altri criteri sono sempre presi in considerazione.

Si è spiegato che, nel caso del sindaco unico-revisore, le indicazioni appena fornite trovano comunque applicazione e le ore di lavoro relative alla revisione legale, quantificate in base a quanto sopra precisato, sono distinte e aggiuntive rispetto alle ore di lavoro dedicate alla tradizionale funzione di vigilanza e non si confondono con queste.

Stante quanto sopra, ovviamente, il professionista nei casi in cui il compenso proposto dall'assemblea non appaia adeguatamente remunerativo delle complessità che potrebbero riguardare un incarico di tale portata (non può trascurarsi la circostanza che si tratti di società che non si sono attivate spontaneamente per nominare un organo di controllo o un revisore legale anche a seguito della comunicazione del conservatore, in spregio delle regole previste anche in punto di adeguatezza dell'assetto organizzativo della società e presumibilmente per non sostenere costi aggiuntivi) potrà non accettare l'incarico e provvedere senza indugio a comunicare la mancata accettazione al tribunale che lo ha nominato²⁴. Come

²⁴ La nomina dei sindaci – così come la cessazione – per previsione normativa deve essere iscritta nel registro delle imprese a cura degli amministratori entro i trenta giorni successivi (art. 2400, comma 3, c.c.). Inoltre, una volta nominato, il sindaco è tenuto ad accettare l'incarico, visto che, al momento della nomina, ma prima dell'accettazione dell'incarico egli deve rendere noti all'assemblea gli incarichi di amministrazione e controllo e ricoperti presso altre società (art. 2400, comma 4, c.c.). Ne consegue, allora, che la delibera assembleare di nomina deve essere comunicata dalla società al nominato e l'accettazione di quest'ultimo,



chiarito, la nomina del tribunale rappresenta una variabile (necessitata) rispetto all'ordinario procedimento di nomina dell'organo di controllo da parte dell'assemblea e, pertanto, non produce alcuna sensibile alterazione sulle regole in punto di espletamento dell'incarico da parte dell'organo di controllo monocratico al quale si applicano le disposizioni sul collegio sindacale previsto per le s.p.a.

Tuttavia, per evitare situazioni di stallo provocate dalla mancata accettazione degli incarichi da parte dei professionisti per l'inadeguatezza del compenso proposto dalla società, situazioni che dovrebbero riattivare un intervento sostitutivo del tribunale tenuto a procedere con la nomina di un ulteriore sindaco unico potrebbe essere opportuno, e forse auspicabile, che il provvedimento del tribunale si esprima sui criteri di determinazione dei compensi, richiamando, a tale scopo, i parametri del d.m. 20 luglio 2012, n. 140²⁵.

7. L'elenco dei professionisti che hanno dato la propria disponibilità per la nomina ex art. 2477, comma 5, c.c.

Alcuni consigli degli Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili hanno fornito ai tribunali un elenco dei professionisti che si sono resi disponibili a ricoprire tali incarichi, indicando i propri dati, il numero di iscrizione all'albo nonché quello di iscrizione nel registro dei revisori legali.

In proposito, stante il rinvio alle disposizioni sul collegio sindacale previste per le s.p.a. applicabili anche nei casi di nomina di un organo di controllo monocratico, alla luce dei principi posti dall'art. 2409-bis, comma 2, c.c., qualora il sindaco unico sia incaricato di esercitare anche la revisione legale dei conti, egli deve essere scelto fra gli iscritti nel registro dei revisori legali²⁶.

Poiché alcuni elenchi sono stati formati lo scorso anno in corrispondenza delle prime comunicazioni inviate dai conservatori, sarebbe opportuno effettuare un loro aggiornamento, da ripetere ogni semestre, per consentire all'iscritto di verificare la propria disponibilità e di valutare eventuali situazioni impeditive intervenute nel frattempo.

da formularsi per iscritto, deve essere iscritta, entro 30 giorni dalla delibera, nel registro delle imprese a cura degli amministratori. In caso di omissione dei previsti adempimenti pubblicitari da parte degli amministratori, facendo leva sulle previsioni di cui all'art. 2406 c.c. i sindaci, anche individualmente, possono provvedere, in via sostitutiva, all'iscrizione della nomina.

²⁵ In questo senso, L. DE ANGELIS, *Tribunali al lavoro sulle nomine*, Italia Oggi, 20 maggio 2025, 3.

²⁶ Per via del rinvio alle disposizioni sul collegio sindacale previste per le s.p.a., trova applicazione l'art. 2397 c.c. e qualora all'organo di controllo interno non sia affidata la revisione legale, il sindaco unico, se non anche iscritto nel registro dei revisori legali, deve essere scelto:

- fra gli iscritti:
 - nella sezione A dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
 - nell'albo degli avvocati;
 - nell'albo dei consulenti del lavoro.
- fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.

Il tribunale nomina il sindaco unico attingendo a tali elenchi.



8. L'accettazione dell'incarico da parte del sindaco nominato dal tribunale

La nomina viene trasmessa via PEC al professionista e alla società affinché il professionista possa prendere contatto con la società per formalizzare la nomina, la determinazione del compenso e procedere a eseguire le formalità pubblicitarie prescritte.

Trovando applicazione le disposizioni del collegio sindacale di s.p.a., si rende opportuno effettuare una breve disamina della disciplina in punto di accettazione della carica.

Come è noto, ai sensi dell'art. 2400, comma 3, c.c., la nomina dei sindaci con l'indicazione per ciascuno di essi del cognome e del nome, del luogo e della data di nascita e del domicilio deve essere iscritta nel registro delle imprese a cura degli amministratori entro i trenta giorni successivi. Stando a quanto dispone il successivo comma 4 dell'art. 2403 c.c., al momento della nomina, ma prima dell'accettazione dell'incarico, i sindaci devono rendere noti all'assemblea gli incarichi di amministrazione e controllo e ricoperti presso altre società. Ne consegue, allora, che la delibera assembleare di nomina deve essere comunicata dalla società al nominato e l'accettazione di quest'ultimo, da formularsi per iscritto, deve essere iscritta, entro 30 giorni dalla delibera, nel registro delle imprese a cura degli amministratori.

Considerato che, come precedentemente rilevato, il sindaco unico nominato dal tribunale può effettuare anche la revisione legale, egli dovrà provvedere a comunicare al registro dei revisori legali tenuto presso il MEF ed entro trenta giorni la nomina tramite le funzionalità previste nel portale della revisione legale²⁷.

Facendo leva sulle previsioni di cui all'art. 2406 c.c., in alcuni decreti con cui il tribunale ha provveduto a nominare il sindaco unico, si è precisato che, qualora gli amministratori della società non vi provvedano, il sindaco sia tenuto a richiedere l'iscrizione della propria nomina, con ciò intendendo a tutti gli effetti la nomina sostitutiva della delibera assembleare di nomina dei sindaci.

Resta inteso che il registro delle imprese potrebbe disporre l'iscrizione della nomina d'ufficio ai sensi dell'art. 2190 c.c.

²⁷ Si richiama la FAQ 20 pubblicata sul portale della revisione legale, per la quale vanno comunicati al Registro esclusivamente gli incarichi di "revisione legale dei conti" condotti ai sensi del decreto legislativo del 27 gennaio 2010, n. 39, svolti cioè con lo scopo di fornire un giudizio professionale in ordine all'attendibilità del bilancio nel rispetto delle procedure e degli standard professionali applicabili (ISA ITALIA). Pertanto, a titolo puramente esemplificativo, sono soggetti all'obbligo di comunicazione:

- gli incarichi di revisione legale presso società per azioni e società in accomandita per azioni, conferiti ad un revisore legale o ad una società di revisione legale, ovvero al collegio sindacale nei casi previsti dall'art. 2409-bis c.c. (e dunque, per quanto spiegato nel testo, anche gli incarichi conferiti al sindaco unico incaricato della revisione legale dei conti, in assenza della nomina di un revisore esterno);
- gli incarichi di revisione legale svolti presso società a responsabilità limitata, conferiti ad un revisore legale, ad una società di revisione o al collegio sindacale nelle ipotesi previste dall'art. 2477 c.c.;
- gli incarichi di revisione legale svolti presso società a responsabilità limitata, nelle ipotesi previste dall'art. 2477 c.c.;
- gli incarichi di revisione legale svolti presso Enti di Interesse Pubblico o presso Enti sottoposti a regime intermedio conferiti ad un revisore legale o ad una società di revisione legale, a norma rispettivamente degli articoli 16 e 19-bis del d.lgs. 39/2010 (incarichi che, per espressa previsione normativa, non possono essere esercitati dal collegio sindacale o dal sindaco unico).



Quanto osservato da ultimo, introduce il tema delle attività preliminari da condurre ai fini dell'accettazione dell'incarico e quello direttamente collegato delle prerogative del sindaco una volta che l'accettazione della sua nomina sia stata iscritta nel registro delle imprese.

Tuttavia, come evidenziato in precedenza, non è escluso che possa essere stato individuato un soggetto esterno incaricato unicamente della revisione legale, ovvero che si sia preferito nominare il sindaco unico attribuendo a quest'ultimo anche l'esercizio della revisione legale. Per tal motivo, nei successivi paragrafi, si esaminerà con particolare attenzione la vicenda dell'accettazione dell'incarico da parte del sindaco unico-revisore legale.

8.1 Valutazione dell'assenza di cause di ineleggibilità e dei presupposti richiesti per il diligente svolgimento dell'incarico

Una volta nominato dal tribunale, il sindaco unico – revisore legale, prima di accettare l'incarico, deve effettuare mirate valutazioni in ottemperanza a quanto disposto nel Codice civile e nel d.lgs. n. 39/2010.

A tale fine, il sindaco unico – revisore legale deve appurare l'assenza di cause di ineleggibilità di cui all'art. 2399 c.c. che potrebbero comportare la sua decadenza *ex lege*, effettuando verifiche mirate e ragionate con riferimento alle ipotesi di compromissione dell'indipendenza descritte nel comma 1, lett. c), c.c. della richiamata disposizione²⁸. Al contempo vanno effettuate le verifiche di cui all'art. 10, comma 12, d.lgs. n. 39/2010 e, più nello specifico, le previsioni contenute nel 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 da ASSIREVI, CNDCEC e INRL, congiuntamente al MEF e alla CONSOB e adottato con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. RR 127 del 23 marzo 2023²⁹.

Per l'accettazione dell'incarico, inoltre, il sindaco unico - revisore deve valutare attentamente la propria capacità di svolgere adeguatamente l'incarico ricevuto, con particolare riferimento all'impegno e alla previsione di tempo che tale incarico assorbirà e nel caso in cui ritenga di non essere in grado di svolgere diligentemente le funzioni che l'ordinamento gli demanda, è opportuno che il sindaco non accetti l'incarico³⁰.

²⁸ L'aspetto è posto in luce da CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, dicembre 2024, Norma 1.4., per la quale particolare attenzione andrà posta dal sindaco unico, quando nominato nella s.r.l. L'assenza di un organo collegiale con cui condividere la strategia organizzativa e le scelte di metodo tipiche di un organo composto da più componenti, rendono opportuno che il sindaco unico, oltre all'assistenza e alla consulenza professionale continuativa, eviti tutte le consulenze di tipo occasionale che, per l'ammontare dei compensi percepiti, possano mettere a rischio la propria indipendenza svolte personalmente o tramite la propria struttura: in questo contesto proprio la composizione monocratica dell'organo di controllo non consente l'applicazione di misure correttive diverse dalle dimissioni.

²⁹ Per un'analisi dei contenuti del Codice Italiano di etica e indipendenza, CNDCEC - FNC, *Codice italiano di etica e indipendenza: prime indicazioni*, 28 novembre 2023, a cura di A. PAGANI.

³⁰ L'aspetto è puntualmente evidenziato da CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, dicembre 2024, Norma 1.4. Tale Norma individua alcuni criteri per effettuare mirate valutazioni circa il cumulo degli incarichi da parte del collegio sindacale, utilizzabili, con i dovuti adeguamenti, anche dal sindaco unico, quali sono a titolo d'esempio:

- ampiezza e complessità dell'incarico in relazione anche alla natura, alla dimensione, al settore di attività, all'assetto organizzativo e alle altre caratteristiche della società;



Diversamente dal procedimento di nomina ordinario, il sindaco unico non è tenuto a effettuare la dichiarazione di trasparenza prevista dall'art. 2400, comma 4, c.c. in relazione agli incarichi di amministrazione e controllo ricoperti in altre società, essendo quest'ultima una dichiarazione che, nella prassi, i sindaci rendono in forma scritta in un momento antecedente all'assemblea al fine di agevolare il procedimento decisionale e per evitare situazione di sovrapposizione di incarichi difficilmente gestibili.

Il sindaco unico - revisore legale, tuttavia, dovrà svolgere tutta una serie di attività preliminari finalizzate ad assumere la decisione di accettare o mantenere l'incarico. L'obiettivo delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico di revisione, infatti, è quello di accettare l'incarico soltanto dopo aver acquisito la comprensione della natura e della portata dello stesso, nonché dei fattori di rischio che afferiscono all'incarico prospettato.

Pur esulando dall'ambito della presente trattazione, è doveroso segnalare come tali verifiche devono essere ripetute dal sindaco unico-revisore nel corso del mandato per valutare il mantenimento della propria indipendenza e le proprie capacità necessarie per svolgere diligentemente l'incarico in relazione alla concreta tipologia del medesimo³¹.

8.1.1 Attività preliminari all'accettazione dell'incarico

Il soggetto nominato dal Tribunale, sia esso sindaco-revisore o revisore legale, per tutte le diverse situazioni che si possono configurare e che sono state descritte nei paragrafi precedenti, dovrà comunque svolgere le consuete attività preliminari di accettazione dell'incarico declinate nella verifica del revisore e della sua organizzazione e nella verifica del potenziale cliente³², dedicando particolare attenzione alla verifica del rispetto della sussistenza dei requisiti essenziali minimi per lo svolgimento della revisione legale³³, all'identificazione e alla valutazione dei rischi legati all'incarico, alla valutazione sull'esistenza di possibili azioni di mitigazione degli stessi e di come queste ultime possano impattare sul processo di pianificazione della revisione. Ovviamente questa attenzione deve essere massima nei casi oggetto del presente approfondimento per due motivi. Il primo motivo perché il professionista nominato potrebbe avere a disposizione un tempo non adeguato a effettuare tutte le opportune valutazioni; il secondo motivo, non meno, importante del primo, perché il professionista nominato deve tenere conto che tale

-
- composizione e funzioni del collegio sindacale (con particolare riferimento alla circostanza che il collegio sindacale svolga anche la funzione di revisione legale dei conti);
 - dimensione, struttura e organizzazione di cui si avvale il sindaco (ad esempio, possibilità di utilizzo di dipendenti e ausiliari);
 - specializzazione del sindaco e dei soggetti dei quali si avvale;
 - eventuali altre attività di lavoro dipendente (anche a tempo parziale) e/o autonomo a carattere continuativo svolte dal sindaco;
 - eventuali ulteriori incarichi detenuti dal professionista che possano compromettere un diligente svolgimento dell'incarico.

³¹ Su questi aspetti, CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate, dicembre 2024*, Norma 1.3, e Norma 1.4.

³² Per approfondimenti sulle fasi della procedura di accettazione dell'incarico si rimanda al paragrafo 5.2 del documento del CNDCEC, *Approccio metodologico alla revisione legale affidata al collegio sindacale nelle imprese di minori dimensioni*, 30 aprile 2018., attualmente in fase di revisione e aggiornamento.

³³ E. Bozza, *Nuovi incarichi di revisione da valutare con attenzione*, Eutekne.info, 26 novembre 2019.



nomina è da assimilare a un primo incarico³⁴. Medesima attenzione deve essere dedicata all'attività di verifica dei saldi iniziali delle poste contabili, di cui si dirà meglio nel paragrafo 8.1.2.

Il corretto espletamento delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico, richieste per ogni revisione legale sia dai principi professionali di riferimento (i.e. i principi di revisione ISA Italia 210, 220, 230, 300 e il principio sulla gestione della qualità ISQM Italia 1)³⁵ sia dalla legge (art. 10-*bis* del d.lgs. n. 39/2010), consente di pervenire a una scelta consapevole, avendo valutato preliminarmente sia fattori interni, riferibili al sindaco-revisore e alla propria organizzazione – ovvero valutazione del tempo, delle risorse e delle conoscenze adeguate per affrontare l'incarico, sia fattori esterni – ossia riferibili al potenziale cliente e all'apprezzamento del revisore del rischio a esso associato³⁶.

In particolare, nel caso già rappresentato in cui il sindaco-revisore debba esprimere il proprio giudizio anche in relazione al bilancio dell'esercizio precedente all'esercizio in cui è stato nominato dal Tribunale (i.e. bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2024 se nominato ad esempio a gennaio 2025), il soggetto nominato per valutare se accettare l'incarico, nella fase preliminare, deve anche assumere una conoscenza fondamentale del contesto aziendale e del sistema amministrativo-contabile dell'azienda per verificare che non ci siano limitazioni allo svolgimento delle procedure di revisione, analizzare l'ultimo bilancio approvato e i dati storici e la presenza di elementi segnaletici di eventuali rischi che possano limitarne l'attività di revisione e l'espressione del giudizio³⁷. Tutto ciò, tenendo conto del tempo a disposizione tra data di nomina e data di emissione della relazione, con l'obiettivo, di effettuare valutazioni adeguate in merito alla possibilità di svolgere il lavoro di revisione e poter acquisire gli elementi probativi e sufficienti ai fini dell'espressione del proprio giudizio. A maggior ragione, nei casi in cui il sindaco-revisore sia nominato e incaricato in prossimità dell'assemblea dell'approvazione del bilancio dell'esercizio precedente, nelle fasi di valutazione preliminare dell'incarico, il sindaco-revisore deve già acquisire una sufficiente conoscenza del bilancio in termini di voci significative, di verifica del corretto utilizzo da parte degli amministratori del presupposto della continuità aziendale³⁸ oltre alla verifica dell'eventuale presenza di inadempimenti e/o di aspetti

³⁴ Si intende "primo incarico di revisione contabile" quello in cui il bilancio del periodo amministrativo precedente non è stato oggetto di revisione contabile.

³⁵ L'accettazione e il mantenimento dei rapporti con il cliente e dei relativi incarichi è una delle otto componenti del sistema di gestione della qualità che il soggetto abilitato deve configurare, mettere in atto e rendere operativo in conformità al principio sulla gestione della qualità ISQM Italia 1. A livello di principi di revisione, le procedure preliminari all'accettazione (o alla continuazione dell'incarico) sono trattate dal principio di revisione ISA Italia 220 "Gestione della qualità dell'incarico di revisione contabile del bilancio" – paragrafi 13, 22 e 23, dai principi di revisione ISA Italia 210 "Accordi relativi ai termini degli incarichi di revisione", paragrafi 9-13 e dal principio di revisione ISA Italia 300 "Pianificazione della revisione contabile del bilancio", paragrafo 13.

³⁶ Per approfondimenti sulla valutazione dei rischi associati al cliente si rimanda al paragrafo 5.2.2 del documento del CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit.

³⁷ Ai fini dello svolgimento di queste verifiche si rimanda anche alla compilazione della carta di lavoro Questionario di valutazione dell'adeguatezza organizzativa - Allegato PRE 13.0 al documento CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit. Nella carta di lavoro è riportato uno schema di questionario che può essere di ausilio al sindaco-revisore nella valutazione della disponibilità di risorse, tempo e competenze consentendo al revisore di valutare se ha le capacità di svolgere l'incarico.

³⁸ Per approfondimenti circa la valutazione sull'esistenza di incertezze significative sulla continuità aziendale si rimanda al principio di revisione internazionale ISA Italia 570.



segnaletici di un possibile rischio di crisi³⁹: questo *modus operandi* permette al sindaco-revisore di guadagnare tempo utile per lo svolgimento del lavoro di revisione del bilancio che, per ovvie ragioni, dovrà svolgere in tempi ridotti.

I principi di revisione di riferimento (rif. ISA Italia 300, paragrafo 13) dettano le regole per cui il sindaco-revisore, prima di iniziare il primo incarico di revisione, deve anche porre in essere le seguenti attività:

- a) svolgere le procedure richieste dal principio di revisione internazionale ISA Italia n. 220 riguardanti l'accettazione del rapporto con il cliente e dello specifico incarico di revisione;
- b) comunicare con il revisore precedente, in caso di sostituzione dello stesso, in conformità ai principi etici applicabili.

Ovviamente, in caso di nomina giudiziale, trattandosi di primo incarico in assoluto in quanto la società, non superando i parametri di cui all'art. 2477 c.c. non era tenuta alla nomina dell'organo di controllo, il soggetto nominato non potrà porre in essere le attività di cui alla precedente lett. b). Il sindaco-revisore dovrà, pertanto, celermente attivarsi per acquisire fin dal momento dei primi contatti con la società più informazioni possibili attraverso l'utilizzo di varie fonti pubbliche e private. Scopo delle attività preliminari all'accettazione dell'incarico è proprio quello di acquisire una serie di informazioni sulla società, sull'attività che svolge, sul contesto in cui opera e sul suo protocollo organizzativo – seppur semplificato – analizzando le condizioni indispensabili per accettare l'incarico, avuto riguardo alla consapevolezza degli amministratori delle proprie responsabilità in ordine al bilancio e al sistema amministrativo-contabile. A livello operativo, si tratta di effettuare accessi fisici per osservare nella pratica la realtà, l'operativa della società e incontrare le sue figure chiave, oltre che svolgere attività sulle voci significative di bilancio, sulle principali stime utilizzate, sull'integrità e la competenza del *management*, sullo stato di salute e sulle prospettive della società.

Attraverso le fonti pubbliche e tramite le visure camerali il sindaco-revisore può verificare, a titolo esemplificativo e non esaustivo, l'atto costitutivo e lo statuto della società (controllando se adeguato con le disposizioni del codice civile), le eventuali iscrizioni effettuate presso il registro delle imprese (operazioni straordinarie effettuate negli anni precedenti che possano essere segnaletiche di particolari situazioni, gli assetti proprietari, la *governance*, il regolare deposito dei bilanci e la presenza di altre informazioni e altri dati utili).

L'attività di revisione deve essere svolta con metodologie basate sul *risk approach* e, in particolare nelle attività preliminari, il sindaco-revisore deve adottare l'approccio *risk based* al fine di valutare

³⁹ A tal proposito si segnala che il principio di revisione internazionale SA Italia 250B non prevede lo svolgimento di procedure di analisi specifiche ma secondo le Norme di comportamento del CNDCEC e secondo il documento di ricerca 259/2024 di Assirevi, pur in assenza di procedure periodiche che comportino in capo al revisore la necessità di sviluppare valutazioni circa la ricorrenza dei presupposti della segnalazione *ex art. 25-octies* del Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza – CCII – può rappresentare occasione appropriata, per intercettare con ragionevole tempestività elementi informativi potenzialmente rilevatori di possibili crisi, che il revisore verifichi eventuali superamenti delle soglie di indebitamento indicate nel comma 4 dell'art. 3 del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza. Per approfondimenti Assirevi, Documento di ricerca 259/2024, *L'obbligo di segnalazione da parte del revisore di situazioni di crisi e insolvenza ai sensi dell'art. 25-octies CCII modificato dal D.lgs. n.136/2024*, paragrafi 3.2 e 4.



attentamente l'esistenza di tutte le condizioni indispensabili per accettare l'incarico (e anche poi, successivamente, nella valutazione del mantenimento dell'incarico).

Si precisa che le procedure di valutazione del rischio⁴⁰ svolte dal sindaco-revisore per acquisire la necessaria comprensione possono essere meno estese nelle revisioni contabili delle imprese con organizzazioni meno strutturate, come possono essere le società in cui il sindaco-revisore legale viene nominato dal tribunale, e maggiormente estese per le imprese più complesse⁴¹.

Nel caso di un primo incarico di revisione, le risposte generali di revisione possono essere sviluppate preliminarmente durante la pianificazione della revisione e successivamente confermate o modificate in base agli esiti della valutazione dei rischi. In funzione di un'adeguata comprensione dei rischi a livello di bilancio e della conseguente definizione delle risposte generali di revisione, il sindaco-revisore deve includere nella sua documentazione apposite carte di lavoro⁴².

Una volta completate le procedure di accettazione dell'incarico, le carte di lavoro relative ai rischi significativi identificati nel corso delle stesse sono importate nel fascicolo di revisione come parte integrante della documentazione relativa alla pianificazione della revisione⁴³.

Questa attività di *screening* e l'esito delle procedure di valutazione, con i limiti propri delle attività preliminari, consentirà al soggetto di valutare e comprendere se vi siano le condizioni indispensabili, oltre al rispetto dei requisiti normativamente previsti, per svolgere la revisione in conformità agli standard professionali di riferimento (gli ISA Italia) compresi gli standard qualitativi, nonché alle norme di legge e regolamentari applicabili e, quindi, in base all'esito positivo o negativo della valutazione di tali verifiche, decidere se accettare o meno la nomina da parte del Tribunale.

Attraverso l'analisi comparativa il revisore ottiene anche informazioni sulla natura, estensione, tempistica delle procedure di revisione da porre in essere e, quindi, delle ore di revisione da stimare⁴⁴ e riflettere nella lettera di incarico. Infatti, nel caso di esito positivo delle verifiche preliminari e prima dell'accettazione dell'incarico il sindaco-revisore deve predisporre, in ragione dello svolgimento anche della funzione di revisione legale, oltre al preventivo di cui al precedente paragrafo 6, la proposta di

⁴⁰ Per approfondimenti si rimanda al principio di revisione internazionale ISA Italia 315, paragrafo 14.

⁴¹ Sul tema della scalabilità si rimanda al principio di revisione internazionale ISA Italia 315 paragrafo A53. Nel caso di primo incarico in nano-imprese il sindaco-revisore potrà decidere di non fare affidamento sulle procedure di controllo interno, non ritenendole idonee a prevenire, prima che siano commessi, o a individuare e correggere, se già posti in essere, errori significativi; pertanto, il sindaco-revisore potrà preferire l'adozione di una strategia di revisione che privilegi le procedure di validità piuttosto che le procedure di conformità quale risposta più appropriata ed efficiente al rischio residuo. Altra conseguenza del ricorso a tale logica è che il sindaco-revisore delle nano-imprese non sarà tenuto a effettuare test sull'efficacia operativa del sistema di controllo interno non ritenendo di poter fare affidamento sullo stesso.

⁴² Per la predisposizione delle carte di lavoro si rimanda agli allegati al documento CNDCEC, *Approccio metodologico*, op cit.

⁴³ Ai fini dello svolgimento di queste procedure e la documentazione delle verifiche effettuate si rimanda alle apposite carte di lavoro allegato al documento CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit. In particolare, il revisore deve predisporre le seguenti carte di lavoro allegato al capitolo 5 documento e precisamente MAN 5.0; PRE 7.0; PRE 12.0; PRE 13.0. Per la compilazione della carta di lavoro relativa al "questionario relativo all'accettazione dell'incarico" PRE 14.0, aggiornata con i principi del Codice Italiano di etica e indipendenza e contenuta nel documento citato in nota 27.

⁴⁴ Per approfondimenti sulle stime delle ore di lavoro si rimanda al paragrafo 7.2 del documento del CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit. e allo schema di calcolo proposto e allegato nel file excel "Stima corrispettivi". Sul tema si veda anche E. BOZZA, *Le procedure di accettazione e mantenimento dell'incarico di sindaco-revisore*, Società e contratti, Bilancio e revisione, 5/2018.



contratto (lettera di incarico) da sottoporre in forma scritta alla società in cui vengono declinate le condizioni per effettuare la revisione legale del bilancio e identificare in modo preciso le competenze e le responsabilità della direzione aziendale e del revisore⁴⁵.

Ricordando che il contenuto e la struttura della lettera sono rimesse alla discrezionalità del sindaco-revisore si suggerisce, nel caso di primo incarico, di inserire la seguente specifica evidenziata in grassetto:

Stima dei tempi e dei corrispettivi. Condizioni di pagamento

Sulla base di quanto sopra esposto, e **tenuto conto delle informazioni acquisite tramite colloqui con la direzione, in relazione al settore di appartenenza dell'impresa e all'attività svolta, alle sue dimensioni, alla sua organizzazione e al sistema di controllo interno esistente ...**" ho determinato un impegno complessivo per la revisione del bilancio d'esercizio e per le verifiche periodiche sulla regolare tenuta della contabilità, quantificabile in n.....ore e per un corrispettivo di Euro per ogni singolo esercizio. Il compenso è determinato sulla base (inserire la modalità di valorizzazione) e verrà adeguato annualmente ogni (indicare giorno/mese) a partire dal (indicare giorno/mese/anno) in base alla variazione totale dell'indice Istat relativo al costo della vita (indice prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati) rispetto all'anno precedente.

Se si dovessero presentare circostanze eccezionali od imprevedibili (quali, ad esempio, il cambiamento della struttura e dimensione della società, l'insorgere di situazioni particolari che modifichino l'attendibilità dei dati contabili, cambiamenti normativi o di principi contabili), che comportino un aggravio di tempo rispetto a quanto stimato nella presente proposta, esse saranno discusse con la direzione per formulare un'integrazione alla presente proposta.

8.1.2 Verifica dei saldi di apertura

Il principio di revisione internazionale ISA Italia 510 rubricato "Primi incarichi di revisione contabile – saldi di apertura" fornisce le disposizioni circa la responsabilità del revisore sui saldi di apertura che, oltre agli importi di bilancio, comprendono aspetti esistenti all'inizio del periodo amministrativo in esame che richiedono un'informativa di bilancio, quali le attività e le passività potenziali e gli impegni dell'impresa.

Il sindaco-revisore deve dedicare tempo e attenzione alle procedure di verifica dei saldi iniziali soprattutto per le società che assoggettano per la prima volta il bilancio a revisione perché l'assenza di documenti e informazioni dal precedente sindaco-revisore rappresentano una limitazione nello svolgimento delle proprie procedure, aspetto che richiede di definire procedure aggiuntive per verificare la presenza di errori significativi nei saldi di apertura che potrebbero produrre effetti anche nel bilancio e, quindi, implicazioni nella relazione di revisione⁴⁶.

La verifica dei saldi di apertura non è obbligatoria solamente perché richiesta dal principio di revisione internazionale ISA Italia 510 ma il sindaco-revisore deve, in fase preliminare di accettazione, analizzare l'ultimo bilancio approvato e acquisire una comprensione generale dei principali aggregati che lo

⁴⁵ Per gli elementi essenziali da inserire nella lettera di incarico si rimanda ai paragrafi 10,10(I) e 11 del principio di revisione ISA Italia 210 e al paragrafo 7.1.1 del documento del CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit.

⁴⁶ Per approfondimenti sulle specifiche attività si rimanda al capitolo 21 del documento del CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit.



compongono e, con particolare riferimento alla revisione del bilancio su cui dovrà esprimere il proprio giudizio con la relazione di revisione, effettuare la verifica dei saldi di apertura con quelli di chiusura dell'esercizio precedente per rilevare che non vi siano anomalie nelle procedure di chiusura/riapertura dei conti. In presenza di rettifiche e rideterminazione dei saldi di apertura il sindaco-revisore deve svolgere indagini approfondite per comprenderne le ragioni, verificare i calcoli alla base dei nuovi valori e gli impatti sui principali aggregati di bilancio e sulla *disclosure* fornita⁴⁷.

Qualora il bilancio del precedente esercizio non fosse stato sottoposto a revisione, oppure qualora il sindaco-revisore attuale ritenga comunque utile e appropriato approfondire le proprie valutazioni inerenti ai saldi di apertura, lo stesso può pianificare coerenti ed efficaci procedure di revisione che consentano di raccogliere elementi probativi sufficienti e appropriati per ottenere una ragionevole certezza sulla loro correttezza⁴⁸.

Data l'assenza di documenti (carte di lavoro) e la relazione di revisione al bilancio del precedente esercizio, il caso maggiormente critico potrebbe essere quello relativo all'acquisizione di elementi probativi sufficienti ed appropriati in merito, a titolo meramente esemplificativo e non esaustivo, alla verifica fisica dell'esistenza delle immobilizzazioni materiali, dell'esistenza rimanenze iniziali di magazzino, etc. Nelle imprese meno strutturate tale fattispecie potrebbe risultare ancora più complicata a causa dell'inesistenza o non affidabilità delle scritture ausiliarie di magazzino.⁴⁹ Non potendo fare affidamento sul lavoro svolto dal precedente revisore e non avendo potuto partecipare, ad esempio, alle operazioni di inventario e alla conta fisica delle rimanenze e alle altre procedure pratiche di verifica dei saldi iniziali di magazzino (come previsto dal principio di revisione internazionale ISA Italia 501 paragrafo 4), il sindaco-revisore deve sopperire a tali carenze prevedendo e procedendo con procedure alternative. Ovviamente la ricostruzione dei saldi iniziali può essere praticabile nel caso in cui la società abbia una gestione informatizzata del magazzino e/o gestisca pochi codici e/o beni e abbia un numero limitato di magazzini e il sindaco-revisore deve comunque attivarsi tempestivamente per effettuare queste verifiche. In assenza di queste condizioni, specialmente proprio nel caso di primo incarico in una società assoggettata all'obbligo *ex art.2477, comma 2, c.c.*, l'implementazione di procedure alternative potrebbe essere complessa e/o impossibile.

Si precisa, dunque, che, nel caso in cui tale limitazione nelle procedure di revisione dovesse portare il sindaco-revisore a concludere che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi (in quanto, per esempio, il revisore ha potuto svolgere con esiti positivi adeguate procedure di revisione sulla valorizzazione delle giacenze di magazzino iniziali per quanto non controllate fisicamente, sui livelli di margine lordo conseguiti, sulla corretta

⁴⁷ P. D'ANGELO, *La revisione nei saldi di apertura, Società e contratti*, Bilancio e Revisione, 5/2025.

⁴⁸ Lo standard di riferimento impone lo svolgimento di specifiche procedure volte ad acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati sui saldi di apertura dello stato patrimoniale del primo bilancio sottoposto a revisione e la prima applicazione di queste disposizioni a società mai sottoposte in precedenza a revisione dei conti potrebbe comportare alcune specifiche problematiche. Ci si riferisce in particolare a quelle procedure che implicano una collaborazione da parte del revisore precedente e che, in caso di primo incarico da parte di società sottoposte per la prima volta a revisione, evidentemente non potranno trovare applicazione.

⁴⁹ Per approfondimenti si veda, CNDCEC, *La revisione legale nelle nano-imprese – Riflessi e strumenti operativi*, 31 gennaio 2020, par. 3.3.



imputazione dei costi e dei ricavi per competenza) egli dovrà emettere un giudizio con rilievi, come previsto dal principio di revisione internazionale ISA Italia 705 paragrafo 7. Se invece l'errore è considerato significativo e pervasivo dovrà esprimere un giudizio negativo, come previsto dal principio di revisione internazionale ISA Italia 705 paragrafo 8.

9. Le prerogative del sindaco nominato dal tribunale

Al sindaco unico sono attribuite le funzioni e i poteri indicati nelle corrispondenti disposizioni della disciplina del collegio sindacale di s.p.a. adattate alla composizione monocratica dell'organo di controllo.

In particolare, il sindaco unico è tenuto a vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, in particolare, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento, oggi da verificare anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale da parte della società⁵⁰. Stante quanto precisato in precedenza, quando incaricato della revisione legale, il sindaco unico: *i*) esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato, ove redatto; *ii*) verifica nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità sociale, la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili e la permanenza della continuità aziendale⁵¹.

L'attribuzione in capo allo stesso soggetto delle due distinte funzioni (di vigilanza e di revisione legale dei conti) consente di finalizzare al meglio l'esercizio dell'attività di vigilanza dell'organo di controllo. Come messo in evidenza in un documento di prassi del CNDCEC⁵², nello svolgimento delle diverse fasi del processo di revisione legale, il sindaco unico utilizza anche le conoscenze che derivano dallo svolgimento della funzione di vigilanza concomitante alla gestione. Costui, infatti, è in una posizione privilegiata, rispetto al revisore esterno, nell'esecuzione del processo di revisione. Da un lato, i frequenti contatti con gli altri organi sociali, nonché i rilevanti poteri ispettivi e di reazione attribuiti dalla legge al sindaco offrono l'opportunità sia di evidenziare possibili violazioni⁵³, sia di intervenire preventivamente

⁵⁰ In forza del combinato disposto di cui agli artt. 2086 e 2403 c.c. e all'art. 3, commi 3 e 4, d.lgs. 12 gennaio 2019, n.14.

⁵¹ Come prevede l'art. 14 d.lgs. n. 39/2010.

⁵² CNDCEC, *Linee guida per il Sindaco Unico*, dicembre 2015, 19. Il documento, ancorché da aggiornare alla luce delle importanti novità normative intervenute nel frattempo, si rivela ancora valido per le importanti soluzioni fornite su un tema tanto scivoloso, quanto delicato, quale è quello dell'assetto dei controlli di s.r.l. e, in particolare, del ruolo svolto dall'organo di controllo monocratico.

⁵³ Il dovere di assistere alle adunanze degli organi societari e il potere di procedere anche individualmente ad atti ispezione e controllo, nonché di chiedere notizie agli amministratori sono strumentali al corretto esercizio dell'attività di vigilanza, vanno ovviamente declinati in funzione dell'assetto organizzativo prescelto dalla s.r.l. che potrebbe essere semplificato rispetto a quello di una s.p.a. Giova precisare, al riguardo, che nella s.r.l. è accordata la possibilità che le decisioni dei soci siano adottate con le tecniche del consenso espresso per iscritto o della consultazione scritta. Ne deriva che il sindaco unico:

- può assistere alle adunanze del cda quando istituito, dei comitati esecutivi e delle assemblee dei soci, con conseguente potere di impugnare le deliberazioni del cda e dell'assemblea quando non sono state assunte in conformità alla legge o allo statuto;
- in ordine alle decisioni adottate mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto il sindaco unico è tenuto, altresì, a vigilare in ordine al rispetto della procedura prevista dalla legge e dallo statuto e potendo esercitare i poteri a esso attribuiti. Pertanto, il sindaco deve essere previamente informato dell'avvio del procedimento decisionale, dei contenuti e delle modalità previste. Si ricorda che come prevede l'art. 2479-ter c.c. il collegio sindacale può impugnare le decisioni dei soci che non sono state assunte in conformità della legge o dell'atto costitutivo.



sulle aree di rischio suscettibili di miglioramento; dall'altro, gli elementi probativi raccolti nel corso della revisione legale possono indirizzare la vigilanza sindacale sulle aree maggiormente meritevoli di attenzione e viceversa.

È doveroso osservare, inoltre, che per svolgere diligentemente il proprio incarico, anche il sindaco unico, così come il collegio sindacale è titolare dei rilevanti poteri strumentali e reattivi disciplinati nel Codice civile⁵⁴ e Codice della crisi⁵⁵, ricordando a tal proposito che, al verificarsi dei presupposti di crisi o di insolvenza come definiti nello stesso Codice della crisi il sindaco unico-revisore, oltre ad attivarsi proattivamente nel corso del mandato per sollecitare ogni iniziativa utile, è tenuto a effettuare le specifiche segnalazioni rivolte agli amministratori della società con le modalità e nei tempi previsti nell'art. 25-*octies* per il superamento della crisi o delle situazioni di insolvenza reversibile.

In ultimo, si evidenzia come, il regime di responsabilità del sindaco unico-revisore legale sia quello declinato nell'art. 2407 c.c.

10. Le vicende relative ai mandati in corso: dimissioni, revoca e scadenza dell'incarico del sindaco nominato dal tribunale

Il rinvio alle disposizioni dettate per il collegio sindacale di s.p.a. presente nell'art. 2477, comma 4, c.c., rappresenta l'occasione per effettuare qualche ulteriore osservazione in relazione alle vicende che possono riguardare l'incarico del sindaco unico e, più nello specifico, alle ipotesi di estinzione del rapporto una volta che sia stato accettato e abbia avuto inizio.

Considerato che la disciplina applicabile anche in caso di nomina del tribunale è quella recata dall'art. 2477 c.c., non vi è motivo di dubitare che una volta nominato, le vicende che possono risultare significative rispetto alla durata dell'incarico sindacale siano quelle espressamente previste negli artt. 2400 e 2401 c.c.

Nel caso in cui un amministratore si trovi ad avere in una determinata operazione della società un interesse, per conto proprio o di terzi, in conflitto con quello della società, il sindaco unico può impugnare la decisione del consiglio di amministrazione che sia adottata con il voto determinante dell'amministratore interessato, qualora la medesima possa recare un danno alla società (art. 2475-*ter* c.c.). Lo stesso potere di impugnativa può essere esercitato dal sindaco unico rispetto alle decisioni assunte dai soci con il voto determinante di soci che hanno, per conto proprio o di terzi, un interesse in conflitto con quello della società (*ex art. 2479-ter*, comma 2, c.c.).

⁵⁴ Non è questa la sede maggiormente indicata per soffermarsi sui poteri reattivi riconosciuti al collegio sindacale, e segnatamente, di convocazione dell'assemblea al verificarsi dei presupposti di legge (artt. 2406 e 2408 c.c.), di denuncia al tribunale ai sensi dell'art. 2409 c.c., di impugnativa delle deliberazioni non conformi alla legge e allo statuto del consiglio di amministrazione e di esercizio dell'azione di responsabilità ai sensi dell'art. 2393 c.c., per l'esame dei quali si rinvia alle indicazioni fornite da CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, dicembre 2024, sezione 6 e sezione 11, quest'ultima specificatamente dedicata alla vigilanza dell'organo di controllo nelle vicende di crisi.

⁵⁵ Anche il sindaco unico, così come il collegio sindacale, è titolare dei rilevanti poteri strumentali e reattivi disciplinati nel Codice civile e nel Codice della crisi che ne potenziano il ruolo. Si precisa, al riguardo, che il dovere di segnalazione dei presupposti di crisi e di insolvenza di cui all'art. 25-*octies* Codice della crisi ricade sia sull'organo di controllo (in composizione collegiale o monocratica), sia sul soggetto incaricato della revisione legale. Su tale aspetto, *cfr.* par. 11.1.



Più specificatamente, volgendo l'attenzione al sindaco unico-revisore legale, anche nei casi di nomina giudiziale intervenuta nel 2025⁵⁶ può ribadirsi che l'incarico del sindaco unico-revisore riguarda gli esercizi 2025, 2026 e 2027 e cesserà alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2027, se la società, nei tre esercizi di riferimento, non abbia superato neanche uno dei limiti individuati nell'art. 2477, comma 2, lett. c), c.c.

In proposito è doveroso segnalare come la cessazione del sindaco unico è disciplinata esclusivamente dalle disposizioni codicistiche, anche nel caso in cui egli svolga la funzione di revisione legale. Si esprime in questo senso il decreto del MEF 28 dicembre 2012, n. 261 (d'ora in avanti d.m. n. 261/2012) recante *"Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39"*, il quale, all'art. 1, comma 2, prevede espressamente che la cessazione dall'ufficio di sindaco è disciplinata dagli artt. 2400 e 2401 c.c. anche quando la revisione legale dei conti è esercitata dal collegio sindacale, a norma dell'art. 2409-bis, comma 2, c.c.

Ne deriva il corollario che l'accettazione dell'incarico comporta lo svolgimento congiunto di entrambe le funzioni (di vigilanza e di revisione legale dei conti) affidate al professionista⁵⁷, e che la cessazione dalla carica del sindaco comporta automaticamente la cessazione di entrambe le predette funzioni. E dunque, il sindaco in carica al quale si è affidata anche la funzione di revisione legale se intende cessare tale ultima attività deve dimettersi altresì dall'incarico di vigilanza, non consentendo l'ordinamento la presentazione delle dimissioni unicamente in relazione all'incarico di revisione legale. Allo stesso modo, non sono ammesse dimissioni limitate alla funzione di vigilanza ex art. 2403 c.c. con conservazione della funzione di revisione legale⁵⁸.

Trovando applicazione la regola descritta nell'art. 2400, comma 1, ultimo periodo c.c., la cessazione del sindaco-unico revisore legale per scadenza naturale del mandato ha effetto dal momento in cui l'organo di controllo, anche monocratico, verrà ricostituito, ovvero nominato un diverso revisore legale, da parte della società, trovando applicazione il regime di *prorogatio* nelle funzioni⁵⁹.

Ancora.

L'estinzione del rapporto può far seguito a una delibera di revoca assunta dalla società per giusta causa e approvata con decreto del tribunale, sentito il sindaco interessato (art. 2400, comma 2, c.c.). Al riguardo, per esigenza di completezza espositiva, vale la pena menzionare che, nella fattispecie procedimentale descritta nell'art. 2400 c.c., ricorrenza della 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

⁵⁶ Per gli incarichi conferiti dall'assemblea della società alla data di approvazione del bilancio relativo all'esercizio chiuso al 31 dicembre 2024, *cfr.* par. 3.1.

⁵⁷ Conclusione avvalorata anche dal nuovo disposto dell'art. 2407, comma 2, c.c. in punto di responsabilità del collegio sindacale anche incaricato della revisione legale.

⁵⁸ In tal senso, CNDCEC, *Linee guida per il sindaco unico*, cit., 1.7. – Cessazione.

⁵⁹ Prevista anche per il soggetto incaricato unicamente della revisione legale dall'art. 13, comma 2, d.lgs. n. 39/2010.



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

Come accennato, per via della precisazione contenuta nell'art. 1, comma 2, d.m. n. 261/2012, la disciplina codicistica trova applicazione anche nel caso in cui il sindaco unico eserciti la revisione legale: in tale ipotesi, essendo il collegio sindacale e il sindaco unico componente essenziale dell'organizzazione societaria, vengono disapplicate le 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, d.lgs. n. 39/2010.

Stando alle previsioni contenute nell'art. 2401 c.c. il sindaco unico cessa dalle proprie funzioni in caso di:

- morte,
- rinuncia,
- decadenza: si tratta, in tal caso, della decadenza dall'incarico per sopraggiunte cause di cui all'art. 2399 c.c.⁶⁰, ovvero dei casi di decadenza sanzionatoria di cui all'art. 2405, comma 2, c.c.

Tralasciando l'ipotesi del decesso – che nella situazione che ci occupa potrebbe far sorgere problemi applicativi di non poco momento⁶¹ e rispetto al quale si coglie l'importanza dell'aggiornamento degli elenchi predisposti dall'Ordine e messi a disposizione del tribunale, occorre precisare che il sindaco unico-revisore legale può dimettersi dall'incarico in qualsiasi momento ravvisi un giustificato motivo che gli impedisca di svolgere il proprio incarico.

Attenendoci ai principi declinati nelle buone prassi del CNDCEC⁶², la rinuncia deve essere formulata in forma scritta e inviata tramite PEC agli amministratori della società e al tribunale che ha proceduto alla nomina indicando chiaramente le ragioni addotte a sostegno. Si torna a precisare che, considerata la natura eccezionale dell'istituto della *prorogatio* del sindaco previsto unicamente con riferimento alla scadenza naturale dell'incarico, in caso di rinuncia del sindaco unico-revisore legale, la cessazione dell'incarico ha effetto immediato.

Considerato che il richiamato d.m. n. 261/2012 stabilisce che alla cessazione anticipata del sindaco unico-revisore legale si applicano le norme codicistiche in tema di rinuncia e di sostituzione del sindaco (artt. 2400 e 2401 c.c.), risulta inapplicabile al caso in esame la proroga semestrale dell'incarico prevista, diversamente, in caso di "dimissioni" del soggetto incaricato (unicamente) della revisione legale dall'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 39/2010 e dall'art. 6, comma 3, d.m. n. 261/2012⁶³.

⁶⁰ Oltre al verificarsi delle cause in cui l'indipendenza è esclusa, giova osservare come ai sensi dell'art. 2399, comma 2, c.c. la cancellazione o la sospensione dal registro dei revisori legali e la perdita dei requisiti previsti nell'art. 2397, ultimo comma, sono causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.

⁶¹ Si richiama l'attenzione sulla necessità a che gli amministratori procedano a iscrivere la cessazione dalla carica del sindaco, potendo svolgere un ruolo significativo il professionista che assiste la società negli adempimenti al fine di evitare le sanzioni previste negli artt. 2630 e 2631 c.c.

⁶² CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit., Norma 1.6.

⁶³ La disciplina applicabile al soggetto incaricato della revisione legale che non sia organo di controllo prevede infatti che le dimissioni del revisore legale non hanno efficacia immediata. Le disposizioni precisano, infatti, che funzioni di revisione legale continuano a essere esercitate dal medesimo revisore legale (o dalla medesima società di revisione legale) fino a quando la deliberazione di conferimento del nuovo incarico non è divenuta efficace e, comunque, non oltre sei mesi dalla data di presentazione delle dimissioni medesime.



Le dimissioni del sindaco unico-revisore legale, al pari delle restanti ipotesi di cessazione anticipata dell'incarico, devono essere comunicate alla Ragioneria dello Stato secondo le modalità previste nell'art. 10, comma 1, d.m. n. 261/2012 e meglio precisate con determina della Ragioneria del 2 aprile 2013⁶⁴.

Tuttavia, nel caso di nomina giudiziale di un sindaco unico, non essendo possibile il subentro di un supplente la cui nomina, da quanto è dato evincere dai provvedimenti consultati non è prevista⁶⁵, non parrebbe scontato che l'organo di amministrazione si attivi affinché l'assemblea provveda a nominare spontaneamente un sostituto. Occorre individuare, dunque, alcune opzioni praticabili, in simili evenienze, dal sindaco unico-revisore legale.

Come ritenuto dalle prassi e dalla giurisprudenza, aderendo all'orientamento per il quale la *prorogatio* delle funzioni ha carattere eccezionale e in quanto tale non ne è consentita l'applicazione analogica al di fuori dell'ipotesi della scadenza naturale dell'incarico per la quale è stata espressamente prevista dalla legge, scaduto il termine di trenta giorni senza che gli amministratori si siano attivati per richiedere l'iscrizione della rinuncia⁶⁶, il sindaco unico dimissionario che non è più in carica stante gli effetti immediati delle dimissioni, può comunicare i fatti al conservatore del registro delle imprese per promuovere l'iscrizione d'ufficio della cessazione dalla carica (*ex art. 2400, comma 3, c.c. in combinato disposto con l'art. 2190 c.c.*)⁶⁷, con ripetizione del procedimento ideato per la nomina da parte del tribunale.

Qualora, tuttavia, si ritenesse il sindaco unico-revisore legale ancor vincolato alla società in forza della applicazione del regime di *prorogatio* e, nei casi in cui gli amministratori non procedano all'iscrizione della cessazione della rinuncia nei termini di legge, si rende noto che il sindaco unico - revisore legale, essendo in carica, può esercitare le prerogative che gli sono riconosciute dall'ordinamento e dunque chiedere al tribunale l'accertamento dello stato di scioglimento della società *ex art. 2485, comma 2, c.c.* per il verificarsi della causa di cui all'art. 2484, comma 1, n. 3, c.c., vale a dire per impossibilità di funzionamento dell'assemblea⁶⁸.

⁶⁴ Si tratta della determina relativa a "Comunicazioni relative ai casi di cessazione anticipata dell'incarico di revisione legale su entità diverse da quelle di interesse pubblico", il cui contenuto è disponibile al link <https://revisionelegale.rgs.mef.gov.it/area-pubblica/Revisori-legali-e-Societa-di-Revisione-Legale/cessazioneAnticipata/index.html>. Cfr. art. 4 della citata determina, intendendosi il presidente del collegio sindacale sostituito dal sindaco unico della s.r.l.

⁶⁵ Facendo leva su quanto disposto nell'art. 2477, comma 1, ultimo periodo, c.c. in forza del quale "se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo è costituito da un solo membro effettivo", le best practice del CNDCEC hanno ritenuto, sin dall'introduzione della figura del sindaco unico nel nostro ordinamento societario, che la nomina del sindaco supplente, sebbene non espressamente disciplinata nell'art. 2477 c.c., fosse utile per evitare sospensione nell'attività di vigilanza dell'organo di controllo nel rispetto delle prescrizioni contenute nell'art. 2403 c.c. Il Mise con una nota del 28 agosto 2012 aveva escluso tale possibilità in quanto contrastante con il principio di tipicità degli atti oggetto di iscrizione nel registro delle imprese, ciò avveniva prima della modifica apportata all'art. 2477, comma 4, c.c. che rende applicabile all'organo monocratico di s.r.l. le disposizioni previste per i sindaci di s.p.a. Nel 2019, il Giudice del Registro delle imprese presso il Tribunale di Milano (11 marzo 2019) ha ritenuto che l'iscrizione della delibera di nomina del sindaco supplente nel registro delle imprese sia conforme al principio generale di continuità dell'organo di controllo, di cui è espressione la disciplina dettata dall'art. 2397 c.c. che prevede, nelle s.p.a., l'obbligatorietà di nomina di sindaci effettivi e sindaci supplenti.

⁶⁶ Decorso i trenta giorni scatta la sanzione amministrativa *ex art. 2630 c.c.*

⁶⁷ In argomento, MISE, Circolare del 9 febbraio 2016, n. 3687/C che riconosce al sindaco dimissionario il potere di "segnalare" i fatti al fine dell'iscrizione d'ufficio della rinuncia *ex art. 2190 c.c.*, applicando l'art. 9 della legge n. 241/1990 che consente al soggetto portatore di interesse pubblico o privato cui possa derivare un pregiudizio dal provvedimento di intervenire nel procedimento.

⁶⁸ In termini, Trib. Milano, sezione specializzata in materia d'impresa, 14 gennaio 2021.



11. Le relazioni al bilancio d'esercizio

Se il sindaco unico o il revisore legale sia stato nominato dall'assemblea dei soci nel 2025 prima della predisposizione del progetto di bilancio, allo stesso competono, per quanto di propria spettanza e nei limiti delle funzioni concretamente svolte, le relazioni formulate ai sensi dell'art. 2429, comma 2, c.c. o ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 39/2010.

Da questa premessa discende che, se la società, a seguito della comunicazione del conservatore, abbia nominato un **organo di controllo monocratico senza incaricarlo della revisione legale**, attribuendo a un soggetto esterno l'incarico di revisione legale, il sindaco unico redigerà unicamente la relazione ex art. 2429, comma 2, c.c. riferendo sui risultati dell'esercizio e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, dal momento in cui ha assunto l'incarico e si è insediato nella società, fino alla data in cui il progetto di bilancio con l'allegata relazione del revisore gli verranno comunicati. Andrà opportunamente evidenziato che l'incarico è stato conferito in corso d'esercizio e che mancano relazioni relative al precedente bilancio d'esercizio.

Come accennato, corre l'obbligo di precisare che il sindaco è tenuto a vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, segnatamente, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società – seppur semplice e destrutturato come potrebbe risultare in s.r.l. con parametri dimensionali contenuti – e sul suo concreto funzionamento, anche per rilevare tempestivamente indizi di crisi della società e al fine di prevenirne l'insolvenza. In questa prospettiva, egli deve intensificare lo scambio di informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale e prestare particolare attenzione a elementi segnaletici di un possibile rischio di crisi quali squilibri patrimoniali, economici e/o finanziari, e ai segnali descritti nell'art. 3, comma 4, Codice della crisi. E, allora, ricorrendo i presupposti previsti dall'ordinamento e laddove abbia potuto avere effettiva conoscenza delle condizioni di crisi, anche all'esito dello scambio informativo con il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, il sindaco unico riferisce nella relazione in ordine alle (eventuali) segnalazioni effettuate ai sensi dell'art. 25-*octies* Codice della crisi⁶⁹.

Il sindaco unico esprime poi, le proprie osservazioni in ordine al bilancio di esercizio e infine formula il proprio parere in ordine all'approvazione del bilancio, tenendo conto del giudizio sul bilancio espresso dal soggetto incaricato dalla società della revisione legale ai sensi dell'art. 14 d.lgs. n. 39/2010 e delle informazioni scambiate con quest'ultimo ai sensi dell'art. 2409-*septies* c.c.⁷⁰.

Tuttavia, come evidenziato in precedenza, non è escluso che possa essere stato nominato un soggetto esterno incaricato unicamente della revisione legale, ovvero che si sia preferito nominare comunque un organo di controllo, privilegiando la nomina di un sindaco unico e attribuendo a quest'ultimo anche

⁶⁹ Per il fac-simile di relazione si rinvia a CNDCEC, *La relazione del Collegio sindacale all'assemblea dei soci in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio chiuso al 31 dicembre 2024 redatta ai sensi dell'art. 2429, co. 2, c.c.*, marzo 2025. Si precisa al riguardo come sia importante verificare se la società sia stata raggiunta da una segnalazione di un creditore pubblico qualificato inviata ai sensi dell'art. 25-*novies* Codice della crisi prima della nomina del sindaco unico e quale sia stata la condotta tenuta dall'organo di amministrazione della società per lo stralcio del debito tributario o contributivo.

⁷⁰ Stesse considerazioni possono spendersi con riferimento a eventuali casi in cui il tribunale, a seguito della segnalazione del conservatore, abbia nominato un sindaco unico specificando che gli sia affidata unicamente la funzione di vigilanza ex art. 2403 c.c.



l'esercizio della revisione legale. Per tal motivo, nei successivi paragrafi si forniscono alcune indicazioni relative alla stesura della relazione, sia nel caso di nomina del revisore legale (incaricato unicamente delle funzioni disciplinate nel d.lgs. n. 39/2010), sia nel caso di nomina del sindaco unico-revisore legale.

Quanto esposto in questo paragrafi e in quelli successivi è fruibile dai professionisti anche nelle ipotesi di nomina del tribunale effettuata ai sensi dell'art. 2477, comma 5, c.c.

11.1 La relazione del revisore legale ex art. 14 d.lgs. 39/2010

Prendiamo in considerazione, dunque, l'ipotesi della nomina di un **soggetto esterno incaricato della revisione legale**.

In base a quanto disposto dall'art. 14 del d.lgs. 39/2010 il revisore esprime con apposita relazione un giudizio sul bilancio di esercizio e illustra i risultati della revisione legale. La relazione è redatta in conformità agli standard di revisione e il revisore può utilizzare gli esempi di relazione riportati nelle appendici ai principi di revisione internazionale ISA Italia 700 e 705.

In particolare, nel caso di primo incarico in una società obbligata per la prima volta alla revisione legale ai sensi dell'art. 2477, comma 2, c.c., qualora il bilancio dell'esercizio precedente quindi non sia stato sottoposto a revisione, il revisore deve esplicitare in un apposito paragrafo della propria relazione – intitolato “Altri aspetti” – che il bilancio oggetto di relazione rappresenta il primo sottoposto a revisione legale, avendo la società superato i limiti di cui all'art.2477, comma 2, c.c. che la rendono obbligatoria.

Infatti, nel contesto di prima applicazione dell'obbligo di revisione legale, potrebbe essere opportuno aggiungere nella relazione di revisione un paragrafo relativo ad “Altri aspetti” come previsto dal principio di revisione ISA Italia n. 706, *Richiami d'informativa e paragrafi relativi ad altri aspetti nella relazione del revisore indipendente*, qualora il revisore consideri necessario richiamare l'attenzione del lettore su uno o più aspetti, diversi da quelli presentati o oggetto di informativa in bilancio, che sono rilevanti ai fini della comprensione della revisione, delle responsabilità del revisore o della relazione di revisione. Si riporta di seguito un esempio di formulazione del paragrafo relativo ad “Altri aspetti”.

Altri aspetti

Il bilancio della Società Alfa s.r.l. per l'esercizio chiuso al __/__/__ è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato i limiti di cui all'art.2477 c.c. con riferimento ai due esercizi precedenti.

Il revisore può considerare necessario inserire nella propria relazione ulteriori comunicazioni che non costituiscono modifiche del giudizio ma contengono informazioni aggiuntive utili ai potenziali utilizzatori del bilancio⁷¹.

⁷¹ A titolo d'esempio, in un richiamo di informativa il revisore legale può evidenziare le segnalazioni dirette agli amministratori ed effettuate in corso di esercizio, in occasione delle attività periodiche svolte ai sensi del principio SA Italia 250B, con riferimento all'esistenza di presupposti di crisi ex art. 25-*octies* Codice della crisi. Su tali aspetti, *cfr.* nt. 39.



Nel caso in cui il revisore, a seguito delle svolgimento delle verifiche abbia riscontrato limitazioni all'attività di revisione legale, oppure non sia stato posto nelle condizioni, anche magari per carenza di tempistiche adeguate per svolgere l'attività deve, in conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 700, paragrafo 17, inserire un giudizio con modifica (ossia un giudizio con rilievi, un giudizio negativo ovvero una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio) nella propria relazione di revisione⁷² che dipende:

- a) dalla natura dell'aspetto che dà origine alla modifica, vale a dire, se il bilancio sia significativamente errato oppure, nel caso di impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati (sia ad esempio per assenza della documentazione del revisore precedente sia per limitazioni oggettive), possa esserlo;
- b) dal giudizio professionale del revisore in merito alla pervasività⁷³ degli effetti o dei possibili effetti dell'aspetto che dà origine alla modifica sul bilancio.

In conformità al principio di revisione internazionale ISA Italia 705, paragrafo 16, laddove il revisore esprima un giudizio con modifica, deve intitolare la sezione contenente il giudizio "Giudizio con rilievi", "Giudizio negativo" o "Dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio"⁷⁴.

Nel caso in cui la modifica derivi dall'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti e appropriati, il revisore deve utilizzare per il giudizio con modifica la corrispondente espressione "ad eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione Elementi a base del giudizio".

Nel caso in cui il revisore legale abbia riscontrato delle limitazioni nelle procedure di revisione e tali limitazioni dovessero portare il revisore a concludere che i possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori non individuati potrebbero essere significativi ma non pervasivi dovrà emettere un giudizio con rilievi.

Come già descritto nel paragrafo 8.1.2 il revisore incaricato per la prima volta potrebbe riscontrare limitazioni alle procedure di revisione del magazzino: a tal proposito si propone un esempio di formulazione di giudizio con rilievo per limitazione con evidenza, nell'apposita sezione "elementi alla base del giudizio" delle motivazioni del rilievo.

⁷² Si rimanda al principio di revisione ISA Italia 705, paragrafo 2 per la definizione delle tre tipologie di giudizi con modifica, in particolare: il giudizio con rilievi, il giudizio negativo e la dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio.

⁷³ Si rammenta che il principio di revisione ISA Italia 705, paragrafo 5, utilizza il termine "Pervasivo" con riferimento agli errori sul bilancio ovvero ai possibili effetti sul bilancio degli eventuali errori che non siano stati individuati a causa dell'impossibilità di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati. Effetti pervasivi sul bilancio sono quelli che, sulla base del giudizio professionale del revisore:

- i) non si limitano a specifici elementi, conti o voci del bilancio;
- ii) pur limitandosi a specifici elementi, conti o voci del bilancio, rappresentano o potrebbero rappresentare una parte sostanziale del bilancio; ovvero
- iii) con riferimento all'informativa di bilancio, assumono un'importanza fondamentale per la comprensione del bilancio stesso da parte degli utilizzatori.

⁷⁴ Il revisore, in base al principio di revisione internazionale ISA Italia 705, paragrafo 20, deve rettificare:

- il titolo "Elementi alla base del giudizio" di cui al paragrafo 28 del principio di revisione internazionale ISA Italia 700 in "Elementi alla base del giudizio con rilievi," "Elementi alla base del giudizio negativo," o "Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio," come appropriato;
- includere in tale sezione una descrizione dell'aspetto che ha dato origine alla modifica.

*Giudizio con rilievi*

Ho svolto la revisione contabile del bilancio d'esercizio della Società Alfa S.r.l., costituito dallo stato patrimoniale al 31 dicembre 2024, dal conto economico per l'esercizio chiuso a tale data e dalla nota integrativa.

A mio giudizio, fatta eccezione dei possibili effetti di quanto descritto nella sezione "Elementi alla base del giudizio con rilievi" della presente relazione, il bilancio d'esercizio fornisce una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale e finanziaria della Società al 31 dicembre 2024 e del risultato economico per l'esercizio chiuso a tale data in conformità alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione.

Elementi alla base del giudizio con rilievi

Sono stato nominato revisore legale della società Alfa S.r.l. in data __/__/__ e conseguentemente non ho assistito alla conta fisica delle rimanenze di magazzino all'inizio dell'esercizio. Le procedure alternative non hanno fornito elementi probativi sufficienti e appropriati riguardo le quantità delle rimanenze di magazzino al 31 dicembre 2023. Poiché le rimanenze iniziali di magazzino contribuiscono alla determinazione del risultato economico, non sono stato in grado di stabilire se fossero necessarie rettifiche al risultato dell'esercizio esposto nel conto economico.

Si rammenta, inoltre, che, in base alle regole previste dal principio di revisione internazionale ISA Italia 580, è responsabilità del revisore acquisire, nella revisione contabile del bilancio, attestazioni scritte dalla direzione e, ove appropriato, dai responsabili delle attività di governance⁷⁵.

L'attestazione della direzione diventa ancor più rilevante nei casi di nomina in cui il revisore deve anche esprimersi sul bilancio dell'esercizio precedente e in prossimità dell'approvazione assembleare.

Le attestazioni scritte rappresentano elementi probativi al pari delle altre risposte ottenute a seguito delle indagini svolte nel corso della revisione, ma non costituiscono, da sole, elementi probativi sufficienti e appropriati sugli aspetti cui si riferiscono.

In particolare, qualora il revisore concluda che sussistono sufficienti dubbi sull'integrità della direzione tali da rendere non attendibili le attestazioni scritte o la direzione non fornisca le attestazioni scritte⁷⁶, il revisore deve dichiarare l'impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio.

⁷⁵ Le attestazioni scritte da parte della direzione, intesa come dichiarazione scritta della direzione fornita al revisore per confermare determinati aspetti ovvero supportare altri elementi probativi, sono richiamate più volte nell'ambito dei principi di revisione e rappresentano, in vari casi, un elemento probativo importante, anche se non esaustivo, in numerose circostanze. L'attestazione scritta ha un ruolo rilevante nella revisione contabile e rappresenta uno degli elementi probativi che il revisore utilizza per trarre le conclusioni sulle quali baserà il proprio giudizio; l'attestazione scritta, pertanto, costituisce, in determinate circostanze, un elemento necessario, ma è importante evidenziare che la stessa non può considerarsi anche sufficiente. Per approfondimenti si veda il capitolo 22 del documento CNDCEC, *Approccio metodologico*, cit.

⁷⁶ Se la direzione non fornisce una o più delle attestazioni scritte richieste, il revisore deve:

- discutere la questione con la direzione;
- effettuare una nuova valutazione dell'integrità della direzione e valutare l'effetto che ciò può avere sull'attendibilità delle attestazioni (verbali o scritte) ottenute e degli elementi probativi raccolti in generale;
- intraprendere le azioni appropriate, incluso stabilire il possibile effetto sul giudizio contenuto nella relazione di revisione.



11.2 La relazione dell'organo di controllo incaricato della revisione legale

Unitamente al sindaco unico espressamente incaricato anche della revisione legale, come più volte precisato, quello nominato senza alcuna specificazione circa le funzioni da svolgere, per diffuso convincimento, si intende incaricato sia della funzione di vigilanza ex art. 2403 c.c., sia della revisione legale di cui al d.lgs. n. 39/2010.

Il sindaco unico-revisore legale può dunque redigere la **relazione unitaria**⁷⁷ al bilancio di esercizio composta di due parti: una prima parte dedicata alla relazione di revisione espressa ai sensi dell'art.14 d.lgs. n. 39/2010 e dei principi di revisione applicabili (parte A della relazione unitaria); una seconda parte dedicata alla relazione dell'organo di controllo prevista dall'art. 2429, comma 2, c.c. (parte B della relazione unitaria)⁷⁸.

Anche in tal caso, come già descritto nel paragrafo precedente, sarebbe opportuno che il sindaco-revisore, nella sezione A della relazione, aggiunga un paragrafo relativo ad "Altri aspetti" in cui si evidenzia che il bilancio oggetto di revisione è il primo sottoposto a revisione legale dei conti, avendo la società superato per la prima volta i limiti di cui all'art. 2477, comma 2, c.c. con riferimento ai due esercizi precedenti.

Nella sezione B dedicata all'attività di vigilanza, il sindaco unico riferisce sui risultati dell'esercizio e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri dal momento in cui ha assunto l'incarico e si è insediato nella società, fino alla data in cui il progetto di bilancio gli verrà comunicato. Nei casi di nomina giudiziale, inoltre, il sindaco unico dovrà menzionare i presupposti della vicenda attinente alla propria nomina e prestare particolare attenzione all'osservanza dei principi di corretta amministrazione da parte degli amministratori nel breve periodo di incarico, verificando che la società non versi in una situazione di crisi.

Si è puntualizzato che il sindaco unico-revisore legale è tenuto a vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e, segnatamente, sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società – seppur semplice e destrutturato come potrebbe risultare in s.r.l. con parametri dimensionali contenuti – e sul suo concreto funzionamento, anche per rilevare tempestivamente indizi di crisi della società, al fine di prevenirne l'insolvenza. In questa prospettiva, concentrando su di sé le due funzioni (di vigilanza e di revisione legale) il sindaco unico – revisore legale appare favorito nell'intercettare elementi segnaletici di un possibile rischio di crisi quali squilibri patrimoniali, economici e/o finanziari, e i segnali descritti nell'art. 3, comma 4, Codice della crisi, di cui dà conto nella parte B della relazione unitaria⁷⁹.

⁷⁷ Per approfondimenti e per il modello di relazione si rimanda al documento CNDCEC, *La relazione unitaria di controllo societario del Collegio Sindacale incaricato della revisione legale dei conti – versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2024*, marzo 2025. Sul tema si veda anche E. BOZZA, *La relazione unitaria dei sindaci-revisori al bilancio 2024: un'analisi ragionata del documento del CNDCEC*, Società e contratti, Bilancio e revisione, 4/2025, Eutekne.

⁷⁸ In merito al coordinamento tra le due sezioni della relazione si rimanda al documento CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit. Si veda anche F. BAVA, E. BOZZA, *Il coordinamento tra giudizio di revisione e osservazioni e proposte ai soci in ordine all'approvazione del bilancio nella relazione unitaria del Cndcec*, Società e contratti, Bilancio e revisione, 5/2021, Eutekne.

⁷⁹ Per approfondimenti si rimanda a CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit. Norma 11.2. e Norma 11.3.



Ricorrendo i presupposti e laddove il sindaco unico-revisore legale abbia potuto acquisire effettiva conoscenza delle condizioni di crisi, egli dà atto delle (eventuali) segnalazioni effettuate ai sensi dell'art. 25-*octies* Codice della crisi.

Si precisa poi, che essendo tenuto il sindaco unico-revisore a coniugare nella relazione unitaria quanto previsto nell'art. 2429, comma 2, c.c. – che puntualizza come il sindaco sia tenuto a fare osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione – e quanto previsto nell'art. 14 d.lgs. n. 39/2010, qualora egli, in ragione delle attività svolte, si trovi a dover esprimere un giudizio con modifica a causa di limitazioni riscontrate nello svolgimento delle procedure e delle specifiche circostanze riscontrate, nella sezione B della relazione dovrà fornire osservazioni coerenti con il contenuto della relazione di revisione e di quanto specificamente indicato nella sezione A elementi alla base del giudizio.⁸⁰

Di seguito si propongono alcuni esempi che possono essere di ausilio ai sindaci-revisori nella redazione del parere e nella formulazione del giudizio.

Giudizio con rilievi per deviazioni dalle norme e dai principi contabili di riferimento

Nel caso in cui a fronte di errori, non corretti dalla direzione aziendale, valutati dal soggetto incaricato della revisione legale di effetto significativo ma non pervasivo, nella sezione della relazione unitaria "Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio" il sindaco-revisore può invitare l'assemblea a considerare gli (possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo della sezione A intitolato "Elementi alla base del giudizio con rilievi" valutando di chiedere agli amministratori di correggere gli errori, prima di procedere all'approvazione del bilancio. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

"Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio"

Considerando le risultanze dell'attività da me svolta, invito i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo "*Elementi alla base del giudizio con rilievi*" della sezione A della presente relazione, valutando in particolare di richiedere agli Amministratori la correzione degli errori oggetto dei rilievi, prima di approvare il bilancio d'esercizio chiuso al __/__/__, così come redatto dagli Amministratori.

Giudizio con rilievi per limitazioni nelle procedure di revisione

Qualora nello svolgimento delle procedure di revisione necessarie per acquisire gli elementi probativi sufficienti ed appropriati per l'espressione del giudizio il sindaco-revisore abbia riscontrato limitazioni di effetto valutato potenzialmente significativo ma non pervasivo occorre distinguere le limitazioni che possono derivare da situazioni oggettive, ossia non dipendenti dalla direzione aziendale, oppure da restrizioni da questa imposte.

Nel caso di limitazioni oggettive non dipendenti dalla direzione aziendale, e che ben si potrebbero verificare in caso di prima nomina giudiziale in prossimità dell'approvazione del bilancio dell'esercizio,

⁸⁰ Per approfondimenti si rimanda a CNDCEC, *Norme di comportamento del collegio sindacale di società non quotate*, cit., Norma 7.1.; sullo schema di relazione unitaria, cfr. CNDCEC, *La relazione unitaria di controllo societario del Collegio sindacale incaricato della revisione legale dei conti – Versione aggiornata per le revisioni dei bilanci chiusi al 31 dicembre 2024*, cit.



il sindaco-revisore può invitare l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo della sezione A della relazione intitolato *"Elementi alla base del giudizio con rilievi"*, con riferimento alle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

"Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio"

Considerando le risultanze dell'attività da me svolta, invito i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo *"Elementi alla base del giudizio con rilievi"* della sezione A della presente relazione, con riferimento alle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, in sede di approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2024, così come redatto dagli Amministratori.

Nel caso in cui, invece, le limitazioni derivino da restrizioni imposte dagli amministratori il sindaco-revisore può invitare l'assemblea a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo della sezione A della relazione intitolata *"Elementi alla base del giudizio con rilievi"*, con riferimento alle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione e a valutare di richiedere agli amministratori la rimozione dei relativi effetti prima dell'approvazione del bilancio d'esercizio. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

"Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio"

Considerando le risultanze dell'attività da me svolta, invito i soci a considerare gli (i possibili) effetti di quanto descritto nel paragrafo *"Elementi alla base del giudizio con rilievi"* della sezione A della presente relazione, con riferimento alle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, e a valutare di richiedere agli Amministratori di rimuovere i relativi effetti prima approvazione del bilancio chiuso al 31 dicembre 2024, così come redatto dagli Amministratori.

Impossibilità di esprimere un giudizio sul bilancio

In presenza di limitazioni nelle procedure di revisione valutate con effetto potenzialmente pervasivo e imputabili agli amministratori, il sindaco-revisore può invitare l'assemblea a non approvare il bilancio in base a quanto descritto nel paragrafo nella sezione A della relazione intitolato *"Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio"*, con riferimento alle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi e pervasivi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

"Osservazioni e proposte in ordine all'approvazione del bilancio"

Considerando le risultanze dell'attività da me svolta, invito i soci a considerare quanto descritto nel paragrafo *"Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio"* della sezione A della presente relazione, con riferimento alle limitazioni, con possibili effetti ritenuti significativi e pervasivi, incontrate nello svolgimento delle attività di revisione, e, quindi, a non approvare il bilancio chiuso al 31 dicembre 2024, così come redatto dagli Amministratori.



In presenza, invece, di limitazioni che dipendono da situazioni oggettive il sindaco-revisore deve far presente nella relazione la propria impossibilità a formulare una proposta ai soci. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

“Osservazioni e proposte in ordine all’approvazione del bilancio”

Considerando le risultanze dell’attività da me svolta, invito i soci a considerare quanto descritto nel paragrafo *“Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”* della sezione A della presente relazione, con riferimento alle limitazioni oggettive nelle procedure di revisione con possibili effetti ritenuti pervasivi e significativi, e dichiaro la mia impossibilità a formulare una proposta circa l’approvazione del bilancio d’esercizio chiuso al 31 dicembre 2024, così come redatto dagli Amministratori.

Medesimo comportamento va adottato in presenza di molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, come ad esempio l’incertezza circa il corretto utilizzo del presupposto della continuità aziendale da parte degli amministratori, tali che non consentono di formulare una proposta ai soci. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

“Osservazioni e proposte in ordine all’approvazione del bilancio”

Considerando le risultanze dell’attività da me svolta, invito i soci a considerare quanto descritto nel paragrafo *“Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”* della sezione A della presente relazione, a causa delle molteplici incertezze significative per il bilancio nel suo complesso, e dichiaro la mia impossibilità a formulare una proposta circa l’approvazione del bilancio d’esercizio chiuso al 31 dicembre 2024, così come redatto dagli Amministratori.

Giudizio negativo

Nel caso in cui il sindaco-revisore, avendo acquisito elementi probativi sufficienti ed appropriati, concluda che gli errori, singolarmente o nel loro insieme, siano significativi e pervasivi per il bilancio, invita i soci a non approvare il bilancio. Di seguito si propone una possibile formulazione dell'apposito paragrafo:

“Osservazioni e proposte in ordine all’approvazione del bilancio”

Considerando le risultanze dell’attività da me svolta, come descritto nel paragrafo *“Elementi alla base della dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio”* nella sezione A della presente relazione, invito i soci a non approvare il bilancio d’esercizio chiuso al 31 dicembre 2024, così come redatto dagli Amministratori.

