



di Bruno Ricci

Se partiamo dalla considerazione che la *“contabilità è lo strumento della dottrina aziendalista per adempiere ad una disposizione di legge”* (Dott. Bruno Ricci), delegare a due soggetti diversi le funzioni del controllo legale e contabile dei conti di bilancio sembra una assurdità operativa. Il controllo contabile è per sua natura un controllo di legalità e non potrebbe essere il contrario. *La contabilità è un semplice strumento della dottrina aziendalista, peraltro, non disciplinato da nessuna legge.* Il dare e l'aver delle scritture in partita doppia rappresentano l'attivo e il passivo dello stato patrimoniale o i costi e i ricavi del conto economico che ricordo, sono collocati all'interno degli schemi previsti agli artt. 2424 e 2425 c.c. secondo principi di redazione e di valutazione individuati sempre dal legislatore. In conclusione **“Tutto è diritto, il resto, sono solo strumenti al suo servizio”** (Dott. Bruno Ricci). Quindi, questa doppia funzione sembra più una moltiplicazione dei panni o meglio dire delle funzioni e dei costi a carico delle aziende, che una necessità a servizio della trasparenza societaria!! Il bilancio di esercizio è disciplinato da leggi e quindi esiste solo il controllo legale. **“Il controllo contabile separato da quello legale non esiste in quanto parte integrante di quello legale che a sua volta non esisterebbe senza il primo”.** Interessante è notare come il sindaco sia investito del controllo legale e il revisore legale di quello contabile. La terminologia usata o è poco felice e forviante oppure il legislatore si è accorto che il controllo contabile è un controllo di legalità. A sostegno di quanto appena detto, si ricorda come nei reati di bancarotta sia ammissibile il concorso di uno o più componenti del collegio sindacale con

## Il controllo legale e contabile

l'amministratore anche attraverso un comportamento omissivo del controllo sindacale.

**Tale controllo, infatti, non può esaurirsi in una mera verifica formale,** quasi a ridursi ad un riscontro contabile nell'ambito della documentazione messa a disposizione dagli amministratori, **ma comprende il riscontro tra la realtà e la sua rappresentazione** (Cass. 12 marzo 2010 n. 10186).

La realtà effettiva, poi, rappresentata in bilancio, è una realtà legale (Cassazione n.22474 del 27.05.2016). A tal fine, il nostro legislatore ci ha consegnato un set di principi di redazione (art. 2423bis) e di criteri di valutazione (art. 2426) grazie ai quali redigere il nostro bilancio. La corretta applicazione di questi principi e criteri richiede necessariamente in testa al sindaco una specifica competenza. L'assenza di questa competenza fa sì che il sindaco non possa espletare l'obbligo dei suoi doveri ovvero il controllo legale sui conti societari.

Le società a responsabilità limitata (Srl) che:

- redigono il bilancio consolidato;
- per due esercizi consecutivi superano almeno due dei requisiti richiesti per la redazione del bilancio abbreviato (art. 2435bis);
- controlla una società che è tenuta alla revisione dei conti;

hanno l'obbligo di dotarsi dell'organo di controllo scegliendo tra le seguenti alternative:

- (i) collegio sindacale;
- (ii) sindaco unico;
- (iii) società di revisione;
- (iv) revisore unico.

Diversamente, la nomina dell'organo di controllo è **facoltativa**. Per il nostro legislatore civile, quindi, nominare l'organo di controllo legale (sia nella forma monocratica che collegiale) o quello della revisione legale dei conti è indifferente. Questa libera scelta non può che essere dettata dalla consapevolezza che il controllo legale e quello della revisione legale dei conti, detto anche controllo contabile, siano la solita cosa e che il fatto che ad oggi tali controlli siano stati delegati a due soggetti diversi è solo una questione che piano piano deve rientrare. Le società per azioni, viceversa (Spa), sono obbligate a nominare sia l'organo di controllo legale (solo forma collegiale) che l'organo della revisione legale dei conti. Ai sensi dell'art. 2409bis se la società non è tenuta alla redazione del bilancio consolidato e lo statuto della società lo prevede, le due funzioni, cioè quelle del controllo legale e quello della revisione dei conti, possono essere svolte dal collegio sindacale.

**Giurisprudenza:** Il GIP del Tribunale di Torino, nella **sentenza 7.1.2015 n. 1801**, ha precisato che, ai fini del concorso nel reato di false comunicazioni sociali, nel caso di

#### NOTA

- \* Socio AIAF dal 2014, Studio Tributario Societario.



## Il controllo legale e contabile



sindaci privi della revisione legale, esclusi elementi lampanti di anomalia ovvero incongruenze relative ad operazioni di falsificazione del bilancio su poste non involgenti sofisticati criteri di appostamento, occorre fare affidamento, per quanto attiene ai profili strettamente tecnici, sui giudizi espressi dai diversi soggetti che su quella quantificazione intervengono mettendo in campo competenze specialistiche. Nel caso di specie, quindi, a fronte di false comunicazioni sociali con appostazione nella riserva sinistri di una società assicuratrice di somme inferiori rispetto a quelle necessarie per legge (art. 37 del DLgs. 209/2005), si sottolineava come i sindaci non avessero potuto percepire segnali d'allarme in quanto: (i) da un lato,

l'attuario della società assicuratrice attestava nella propria relazione al bilancio l'inesistenza di particolari problematiche nella determinazione delle riserve tecniche, né inadeguatezze contabili o amministrative di rilievo; (ii) dall'altro, la società di revisione aveva verificato la correttezza delle procedure di calcolo delle riserve tecniche di perequazione e delle altre riserve (Trib. Torino 27.1.2015 n. 1801)

**Commento:** la posizione del Gip Torinese dimostra inequivocabilmente la contraddizione della disciplina civilistica, ma soprattutto come la duplicazione dei panni o meglio dire delle funzioni sia solo prodromica al proliferare del sistema dello "scarica barile" e dello spostare in avanti le

eventuali responsabilità. Se è vero che gli accantonamenti a riserva sono disciplinati dall'art. 37 del DLgs. n. 209/2005, come è possibile da parte del collegio sindacale espletare la funzione di controllo legale senza le dovute competenze specialistiche necessarie, appunto, per la verifica della congruità degli accantonamenti in ossequio alla normativa di settore? In altri termini, non si può espletare il controllo legale senza la competenza tecnica in quanto, lo ripetiamo ancora una volta, il **controllo legale e quello contabile sono la solita cosa** e il distinguo trova ragioni di ben altra "natura".

•  
*(riproduzione riservata)*