



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

EdN/SPRE/cs

Roma, 11 luglio 2023
Informativa n. 93/2023

**AI SIGNORI PRESIDENTI
DEI CONSIGLI DEGLI ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

**OGGETTO: Ministero del Made in Italy – Nota del 5 luglio 2023 - Artt. 2519, 2543 e 2477 cod. civ.
Organo di controllo interno e revisore nelle società cooperative**

Cara Presidente, Caro Presidente,

Ti invio la nota del Ministero del Made in Italy del 5 luglio 2023 avente ad oggetto la disciplina di cui agli artt. 2519, 2543 e 2477 c.c. in relazione all'organo di controllo interno e al revisore nelle società cooperative, con cui il Direttore Generale per la vigilanza sugli enti cooperativi e sulle società, facendo seguito alle precedenti note prot. n. 140439 dell'11 aprile 2023 e n. 168983 dell'11 maggio 2023, ha inteso fornire indicazioni definitive sulla tematica.

Ho il piacere di comunicarti che la direzione generale del Ministero ha mutato il proprio orientamento chiarendo, inter alia, che:

- nella società cooperativa di tipo s.r.l. può essere nominato un organo di controllo collegiale (il collegio sindacale) o un organo di controllo monocratico (il sindaco unico);
- nessuna diffidenza può riscontrarsi tra le funzioni esercitate dal sindaco unico e dal collegio sindacale;
- diversa, invece, è la peculiarità dei controlli attribuiti al sindaco (monocratico o in forma collegiale) rispetto a quelli affidati al revisore.

Tralasciando l'analisi della disciplina dei controlli nelle società cooperative, degna di nota è l'ultima precisazione, considerato che le precedenti note del Ministero del Made in Italy avevano confusamente stabilito che nelle cooperative di tipo s.r.l., tanto nelle ipotesi in cui la società nomini il collegio sindacale o il c.d. sindaco unico, tanto nei casi in cui la società provveda alla nomina di un revisore, sia i primi, sia il secondo "sarebbero abilitati a esercitare, anche autonomamente, sia il controllo di gestione che quello contabile". A supporto di tali conclusioni le predette note ministeriali evocavano: I) la lettera del primo comma dell'art. 2477 c.c., in base al quale l'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, ivi compresa la revisione legale dei conti, la nomina di un organo di controllo o di un revisore; di talché, secondo il Ministero, si può ritenere che i poteri dell'uno (organo di controllo

collegiale o monocratico) e dell'altro (revisore) ricomprendano tanto il controllo di gestione, quanto la revisione legale dei conti; II) su un piano sistematico, l'art. 2086, secondo comma, c.c., inerente all'obbligo per ciascun imprenditore che operi in forma societaria o collettiva di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale; di talché, secondo il Ministero, sorge la necessità per tutte le società di approntare un sistema di controlli efficace che possa assicurare la legalità della gestione, nei rapporti interni, sia la solidità contabile e finanziaria nei rapporti coi terzi; III) l'esigenza di evitare che le società, nominando unicamente il revisore, scelgano di sottrarsi alla vigilanza dei sindaci, ben più ampia, incisiva, completa e, per certi versi responsabilizzante considerato quanto previsto dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, rispetto alle funzioni esercitate dal revisore legale.

La ricostruzione prospettata dal Ministero del Made in Italy non era per Noi accettabile e con nota inviata in data 8 giugno 2023, limitando le Nostre riflessioni all'assetto dei controlli della s.r.l., abbiamo chiesto al Ministero di rivedere la propria posizione. Nella Nostra nota si è precisato che l'art. 2477 c.c., attualmente in vigore, consente di introdurre assetti dei controlli societari diversificati, non solo nella forma ma anche nella sostanza, abilitando un sistema maggiormente destrutturato, rispetto a quelle delle s.p.a., nel quale l'autonomia dei soci risulta ampliata: i soci, infatti, possono scegliere fra diverse forme di controllo, decidendo finanche la totale soppressione dell'organo di controllo interno deputato alla vigilanza sulla gestione, in luogo del mero controllo legale dei conti. Pur essendo riconosciuta ampia discrezionalità ai soci, è Nostra opinione che già con riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 2477, primo comma, c.c., l'atto costitutivo della società non possa ritenersi del tutto "svincolato" dalla necessità di accordare l'esatto significato ai nomina iuris impiegati nella stessa disposizione in funzione di garanzia dell'affidamento che i terzi ripongono nell'individuazione di un organo di controllo (collegio sindacale o sindaco unico), ovvero di un revisore legale. Nella stessa prospettiva, l'atto costitutivo non può ritenersi svincolato dal rispetto dei limiti di legge che disciplinano le "competenze" e i "poteri", sia del collegio sindacale o del sindaco unico, sia del revisore legale. Solo al primo, peraltro, l'art. 2477, quarto comma, c.c. estende l'applicazione delle disposizioni sul collegio sindacale previsto per le s.p.a. Ne consegue che, a Nostro parere, nel complessivo sistema dei controlli della s.r.l., non è dato riscontrare alcun elemento di divergenza rispetto alle competenze tradizionalmente riconosciute dall'ordinamento all'organo di controllo e al revisore legale.

Inoltre, dopo aver richiamato le possibili opzioni in cui può articolarsi l'assetto dei controlli della s.r.l. quando è obbligatoria la nomina di un organo di controllo o di un revisore legale, abbiamo precisato che, in caso di nomina di un revisore legale, conformemente a quanto previsto dalla Direttiva 2013/34/UE, cui si è aggiunta la successiva Direttiva 2014/56/UE e dalla normativa interna di recepimento (d.lgs. n. 39/2010 e, successivamente, d.lgs.135/2016 che ha integrato e modificato il d.lgs. n. 39/2010) al revisore competa unicamente l'attività di revisione legale e non anche la funzione di vigilanza ex art. 2403 c.c. Tale attività è affidata dall'ordinamento, in via esclusiva, al collegio sindacale (o al sindaco unico, quando istituito) in quanto solo quest'ultimo è organo interno alla società che collabora alla realizzazione dello oggetto sociale e all'efficienza dell'organizzazione medesima ed è dotato di incisivi poteri, strumentali allo svolgimento della realizzazione dei propri compiti. Solo all'organo di controllo societario è consentito cumulare la funzione di vigilanza e quella di revisione legale (cfr. artt. 2403, comma 2, e 2409 bis, comma 2, c.c.); differentemente, il revisore legale può esercitare esclusivamente l'attività di revisione in ossequio alle summenzionate prescrizioni.

Nella Nota del 5 luglio scorso, il Ministero del Made in Italy accetta le conclusioni cui siamo pervenuti,

chiarendo espressamente che con riferimento alla revisione legale e alla vigilanza dell'organo di controllo (collegio sindacale o sindaco unico) "si tratta di attività professionali che hanno ad oggetto aspetti diversi e che al revisore non sono affidate le funzioni di controllo spettanti all'organo sindacale". Spiega il Ministero che il collegio sindacale (o il sindaco unico) partecipa alle adunanze dell'organo amministrativo; è incaricato ad effettuare i controlli sul rispetto della legge e della corretta gestione; è obbligato alla tenuta del Libro; deve effettuare i controlli trimestrali sull'osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Ai sensi dell'articolo 2545 c.c., inoltre, deve specificamente indicare, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio, nella relazione prevista dall'articolo 2429 c.c., i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico. Sempre il Ministero spiega che il revisore legale cui è attribuita la revisione legale dei conti, non partecipa alle adunanze del consiglio di amministrazione, effettua i controlli con la frequenza che ritiene più opportuna, tenuto conto delle dimensioni e dell'attività svolta dall'ente ed è tenuto alla conservazione solo delle carte di lavoro; la relazione al bilancio, infine, riguarda precipuamente gli aspetti contabili.

Con i migliori saluti,

Elbano de Nuccio

A handwritten signature in black ink, appearing to read "Elbano de Nuccio", is positioned below the name. The signature is fluid and cursive, with the first name on the left and the last name on the right, connected by a horizontal line.



Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIREZIONE GENERALE PER LA VIGILANZA SUGLI ENTI COOPERATIVI E SULLE SOCIETÀ
DIVISIONE V

AD AGCI
agci.nazionale@legalmail.it

A CONFCOOPERATIVE
confcooperative@pec.confcooperative.it

A LEGACOOP
revisioni.legacoop@pec.it

A UECOOP
uecoop@pec.uecoop.org

A UNCI
presidenza@pec.unci.eu

A UNICOOP
info@pec.unicoop.it

A TUTTI I REVISORI

AI REVISORI DELLE ASSOCIAZIONI PER IL LORO TRAMITE

Oggetto: Artt. 2519, 2543 e 2477 cod. civ. Organo di controllo interno e revisore nelle società cooperative

Facendo seguito alle note prot. n. 140439 dell'11 aprile 2023 e n. 168983 dell'11 maggio 2023, il Direttore Generale per la vigilanza sugli enti cooperativi e sulle società, preso atto del contributo fornito dalle Associazioni Nazionali e dei vari orientamenti assunti nel tempo dai diversi soggetti portatori di interesse, ha ritenuto di diffondere una definitiva indicazione sulla disciplina applicabile alla materia in oggetto, che di seguito si riporta.



Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIREZIONE GENERALE PER LA VIGILANZA SUGLI ENTI COOPERATIVI E SULLE SOCIETÀ¹ DIVISIONE V

Come è noto, per le società cooperative, la nomina dell'organo di controllo o del revisore è legata al combinato disposto degli articoli del codice civile: il 2519, il 2543 ed il 2477.

In primis, occorre rammentare che, in esecuzione del combinato disposto degli artt. 2519 e 2477 del c.c., la società cooperativa la cui compagine sociale è composta da un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero il cui attivo dello stato patrimoniale non è superiore ad un milione di euro, ed abbia previsto nell'atto costitutivo di adottare la normativa di riferimento delle srl, qualora non ricorrono le fattispecie previste dall'art. 2477 c.c., non ha alcun obbligo di nominare l'organo di controllo interno né il revisore.

Per gli altri casi, al fine di definire le singole fattispecie, è necessario operare a monte una distinzione tra le cooperative che, per quanto non specificatamente disposto nel codice civile o nella normativa speciale, adottano il regime di riferimento delle spa da quelle che operano invece secondo la disciplina delle srl (ex art. 2519 c.c.).

Se la cooperativa adotta le norme SPA, per esplicita previsione nell'atto costitutivo/statuto del sistema spa o in ragione della mancata indicazione del regime di riferimento srl o infine perché ha più di venti soci ovvero un attivo patrimoniale superiore a un milione di euro, la revisione legale dei conti è sempre obbligatoria e può essere affidata ad un revisore legale dei conti (persona fisica o giuridica) iscritto nell'apposito registro, o al collegio sindacale in esecuzione del comma 2 dell'articolo 2409 bis c.c..

Se la cooperativa SPA rientra invece nelle fattispecie art. 2477 c.c., oltre alla revisione legale, è necessario che nomini anche il collegio sindacale cui affidare il controllo interno (nelle SPA l'organo di controllo può essere solo in forma collegiale).

Se la cooperativa adotta le norme SRL, circostanza che si verifica, ai sensi dell'art. 2519 c.c., solo se vi è esplicita previsione nell'atto costitutivo, e rientra nelle fattispecie descritte dall'art. 2477 c.c., deve provvedere alla nomina di un organo di controllo o di un revisore, determinando competenze e poteri del sindaco unico o del revisore. La nomina del collegio sindacale, in alternativa all'organo monocratico, sarà possibile solo se disposta nell'atto costitutivo o nello statuto.

Circa la possibilità o meno, per le cooperative che adottano le norme di riferimento delle srl, di nominare un organo monocratico ed affidare ad un sindaco unico il controllo, in linea con



Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIREZIONE GENERALE PER LA VIGILANZA SUGLI ENTI COOPERATIVI E SULLE SOCIETÀ¹ DIVISIONE V

l’opinione prevalente, si concorda con quanto già affermato dal Consiglio Nazionale del Notariato nello studio 113/2012, che ha evidenziato come “*il comma 1 dell’art. 2543 c.c. è stato scritto con riferimento ad un sistema caratterizzato da un unico modello di funzionamento dell’organo di controllo, comune tanto alle S.p.A, quanto alle S.r.l., e che non contemplava l’esistenza della facoltà di adottare un organo di controllo monocratico*”.

È opinione pertanto condivisibile che alle cooperative srl si applichi senza dubbio la disciplina del sindaco unico per la necessità, del tutto oggettiva, di non creare disparità di trattamento o pregiudicare la forma societaria cooperativa srl.

A rafforzamento della tesi, poi, si evidenzia che nel caso di specie si tratta solo di una deroga sulla composizione dell’organo, collegiale o monocratica, nient’affatto idonea ad incidere sul contenuto o l’approfondimento dei controlli.

Se quindi nessuna difformità può riscontrarsi tra le funzioni esercitate dal sindaco unico e dal collegio sindacale, diversa è la peculiarità dei controlli attribuiti al sindaco (monocratico o in forma collegiale) e quelli affidati al revisore, riassumibili, in estrema sintesi, come segue:

- Il Sindaco Unico (o il Collegio Sindacale) partecipa alle adunanze dell’organo amministrativo; è incaricato ad effettuare i controlli sul rispetto della legge e della corretta gestione; è obbligato alla tenuta del Libro; deve effettuare i controlli trimestrali sull’osservanza della legge e dello statuto, sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ed in particolare sull’adeguatezza dell’assetto organizzativo, amministrativo e contabile adottato dalla società e sul suo concreto funzionamento. Ai sensi dell’articolo 2545 c.c., inoltre, deve specificamente indicare, in occasione della approvazione del bilancio di esercizio, nella relazione prevista dall’articolo 2429 c.c., i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico.

- Il Revisore Legale (o la Società di Revisione) cui è attribuita la revisione legale dei conti, non partecipa alle adunanze del CdA, effettua i controlli con la frequenza che ritiene più opportuna tenuto conto delle dimensioni e dell’attività svolta dall’ente ed è tenuto alla conservazione solo delle carte di lavoro. La Relazione al Bilancio, infine, riguarda precipuamente gli aspetti contabili.

È evidente pertanto che si tratta di attività professionali che hanno ad oggetto aspetti diversi e che al revisore non sono affidate le funzioni di controllo spettanti all’organo sindacale.



Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIREZIONE GENERALE PER LA VIGILANZA SUGLI ENTI COOPERATIVI E SULLE SOCIETÀ¹ DIVISIONE V

Cionondimeno, il legislatore, disponendo per le srl in merito alla nomina del sindaco e alla revisione legale dei conti con l'articolo 2477 c.c., ha ritenuto equiparabili le attività dell'organo di controllo interno e del revisore disponendo che la nomina dell'uno o dell'altro consente alla società a responsabilità limitata l'ottemperanza dell'obbligo in argomento.

Ciò posto, anche in questo caso, ritenere che alle società cooperative sia preclusa la possibilità di nominare il revisore legale in conseguenza dell'applicazione letterale dell'articolo 2543 c.c. e, probabilmente, a seguito del mancato coordinamento di quest'ultimo con le norme già in vigore, appare immotivatamente discriminatorio, anche in virtù di quanto dal legislatore affermato all'art. 2519 cc *“alle società cooperative, per quanto non previsto dal presente titolo, si applicano in quanto compatibili le disposizioni sulla società per azioni. L'atto costitutivo può prevedere che trovino applicazione, in quanto compatibili, le norme sulla società a responsabilità limitata nelle cooperative con un numero di soci cooperatori inferiore a venti ovvero con un attivo dello stato patrimoniale non superiore ad un milione di euro”*. La disposizione non ha richiamato o escluso esplicitamente alcun istituto né posto limitazioni, ad eccezione del riferimento alle norme contenute nel titolo V, statuendo di fatto una generalizzata ed indistinta applicabilità delle norme che disciplinano le spa e le srl *“per quanto non previsto...”*

In ultimo, appare utile rammentare che l'assenza di obbligatorietà di un organo di controllo interno, al di sotto di certi valori dimensionali, può essere ampiamente giustificata dall'esigenza di non gravare le cooperative più piccole di oneri non strettamente necessari. Il legislatore ha verosimilmente valutato che nelle srl, e quindi nelle cooperative srl, è previsto un sistema di controllo diretto dei soci, e inoltre che, per le cooperative, il sistema dei controlli prevede anche la funzione di vigilanza amministrativa, esercitata mediante le revisioni ordinarie periodiche e le ispezioni straordinarie cui le stesse sono assoggettate.

IL DIRIGENTE

Domenico Piacente

Firmato digitalmente da: Domenico

Piacente

Organizzazione: MISE/80230390587

Data: 05/07/2023 10:55:25