

INELEGGIBILITA' - INDIPENDENZA DEL SINDACO (nelle società non quotate)

1. Premessa

La normativa di riferimento è contenuta nell'art. 2399 cod. civ. e per i sindaci, che ai sensi dell'art. 2477 cod. civ. esercitano la revisione legale di conti, dal D.Lgs. 39/2010 attuativo della direttiva 2006/43/CE relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati (che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE e che abroga la direttiva 84/253/CEE) pubblicato nella G.U. del 23 marzo 2010 n. 68..

2. L'art. 2399 c.c.

L'articolo in questione statuisce che:

“non possono essere eletti alla carica di sindaco e se eletti, decadono dall'ufficio:

- a) *coloro che si trovano nelle condizioni previste dall'art. 2382 c.c.*
- b) *il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori della società, gli amministratori, il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle società da questa controllate, delle società che la controllano e di quelle sottoposte al comune controllo;*
- c) *coloro che sono legati alla società o alle società che la controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza”.*

Le cause d'ineleggibilità previste dall'art. 2399 cod. civ. sono sinteticamente riconducibili ad una mancanza di “capacità” del sindaco lettera a), a rapporti di parentela con gli amministratori lettera b) e a rapporti di lavoro estranei all'incarico lett. c).

Le fattispecie indicate delle lettere a) e b) sono oggettive e, pertanto, determinabili e non creano particolari problemi interpretativi .

Non possono essere eletti sindaci, e se eletti decadono, *“l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che importa l'interdizione , anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi (art. 2382 cod. civ.)”* Per il sindaco iscritto nel registro dei revisori contabili l'art. 40 del dpr 99/1998 prevedeva la sua cancellazione dal registro.

La lettera b) prevede l'ineleggibilità per il sindaco coniuge e/o parente o affine (entro il quarto grado) con l'amministratore della società e delle eventuali altre società del gruppo.

Non è invece causa d'ineleggibilità o decadenza la parentela o l'affinità con il direttore generale e/o un procuratore della società.

Le fattispecie indicate dalla lettera c) sono, invece, non oggettive e quindi di più difficile determinazione non possono essere sindaci, infatti, coloro che sono legati alla società o ad altre società del gruppo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, *“ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza”*.

In primo luogo è necessario sottolineare che, nell'intenzione del legislatore, il nuovo testo dell'art. 2399 c.c. ha la finalità di rafforzare rispetto al passato i requisiti di indipendenza dei sindaci.

Ciò è dovuto, in particolare, a diverse ragioni che possono essere così sintetizzate:

- a) l'esigenza di rendere trasparente e responsabile l'esercizio delle diverse funzioni essenziali (assembleari, gestionali, di controllo) all'interno della società;
- b) l'esigenza di armonizzare la disciplina generale sull'indipendenza dei sindaci con quella già dettata per le società quotate, che è, nel testo originario del d.lgs. n. 58 del 1998, più rigorosa ma non priva di incertezze;
- c) l'esigenza di armonizzare la disciplina sull'indipendenza dei sindaci con le regole deontologiche stabilite, nella stessa materia, dall'ordinamento professionale dei revisori dei conti¹ (indirettamente rilevante, ai sensi dell'art. 2399 3° comma c.c., per i sindaci che siano iscritti anche nel registro dei revisori contabili)

Pertanto, mutuando, da una parte, le disposizioni in materia di società quotate (nelle quali la lettera c) del comma 3 dell'art. 148, D.lgs. n. 58/1998 rende incompatibile la posizione del sindaco con il contemporaneo esercizio, nell'ambito della stessa società, della controllante o della controllata, di rapporti di lavoro autonomo o subordinato) e, dall'altra, l'art. 39 del D.p.r. n. 99/1998 (che rende incompatibili le attività di revisione nell'ambito della stessa società o nella controllante con rapporti continuativi o rilevanti, aventi ad oggetto prestazioni di consulenza e collaborazione), il legislatore delegato ha reso più rigide, rispetto alle norme precedenti, le disposizioni sulle incompatibilità legate a diversi rapporti di lavoro, intrattenuti dal sindaco con la società o con le società appartenenti al medesimo gruppo.

2.1 Le fattispecie previste dalla lettera c)

2.1.1 Rapporto di lavoro

Non pare vi siano mai stati dei dubbi nel ritenere inammissibile lo svolgimento delle funzioni di sindaco a chi sia legato da rapporti di lavoro con la società, sia che tali rapporti siano a tempo indeterminato che determinato o che siano riconducibili a forme para subordinate come i contratti a progetto. In tutti questi casi il sindaco non può essere eletto e se eletto decade.

2.1.2 Rapporto continuativo di consulenza

Si tratta, in primo luogo, di capire che cosa il legislatore abbia voluto intendere con l'espressione "*rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita*".

Le disposizioni in trattazione mirano ad evitare che il sindaco ed i suoi eventuali collaboratori intrattengano con la società che conferisce l'incarico, con le sue controllate o con società sottoposte a comune controllo rapporti continuativi di consulenza o prestazione d'opera.

Le nuove norme, più esplicite di quelle precedenti, non lasciano dubbi sul fatto che siano da eliminare tutte quelle situazioni di incompatibilità in cui il sindaco sia al contempo anche consulente abituale della stessa società o di società dello stesso gruppo.

¹ Revisore legale come modificato dal Dlgs 39/2010

Ne deriva che la legge non ammette tutte quelle situazioni in cui il sindaco (o il collaboratore dello stesso) presti, al contempo, una consulenza di tipo continuativo, soprattutto qualora la stessa incida sulle singole poste di bilancio.

Resta, quindi, da chiedersi quali siano le consulenze continuative o le prestazioni d'opera retribuite in concreto non esercitabili.

In merito alla continuità, appare opportuno ritenere che siano incompatibili con la nomina del collegio sindacale tutti quei rapporti che implicino prestazioni non occasionali, cioè fornite con periodica ripetitività in un lasso di tempo apprezzabile, legate tra loro a beneficio del cliente, dietro previsione di un compenso fisso o di un minimo garantito.

In altri termini, appare continuativa l'assunzione di una obbligazione che si concretizzi nell'assolvimento di una serie di prestazioni periodiche, tra loro collegate, aventi ad oggetto un interesse più ampio rispetto a quello della singola prestazione.

Sul punto, la giurisprudenza nel corso degli anni ha assunto posizioni via via più restrittive, passando da una sostanziale ammissibilità di qualunque incarico ad una notevole rigidità nel corso dell'ultimo decennio.

A questo proposito, in un'ottica di intransigenza, va ricordata la sentenza del Tribunale di Trento, secondo la quale *“il provvedimento di sospensione dal registro dei revisori è legittimamente assunto nei confronti dei sindaci di una S.r.l., facenti parte di uno studio associato in cui un professionista, in rapporto di parasubordinazione con lo studio, abbia svolto in via continuativa, in favore della società stessa, un'attività retribuita di consulenza generale in materia fiscale, contabile, societario e di bilancio.”*²

In questo caso, il Tribunale ha identificato, quali elementi indicativi di un rapporto di parasubordinazione, la predeterminazione di un compenso, la cui componente fissa era più alta della componente di percentuale variabile in relazione all'attività prestata, la previsione di esclusività in favore dello studio con riferimento ai servizi offerti, la previsione di un monte ore fisso, la necessità di concordare le ferie, la circostanza che i clienti acquisiti in costanza di rapporto con la società restassero acquisiti allo studio associato.

Della stessa opinione, e anzi ancora più severo, si è dimostrato il Tribunale di Treviso, il quale ha espresso l'opinione che l'incompatibilità si debba estendere agli altri collaboratori di studio, nel quale il sindaco si trova nella veste di associato, in quanto la circostanza appare idonea a compromettere l'indipendenza del controllo³.

Il tribunale ha, conseguentemente, ritenuto illegittima una delibera del collegio sindacale tra i cui membri figuravano collaboratori associati dell'esperto nominato dal tribunale per la stima del patrimonio sociale, ai sensi dell'art. 2498 c.c. sulla base del principio che i professionisti associati si fossero presentati al cliente quali unici esecutori dell'opera commissionata, avente diritto ad un unico compenso e con facoltà di disimpegnare la prestazione separatamente o congiuntamente.

Alla luce di quanto detto sopra e delle relative pronunce giurisprudenziali, in via del tutto esemplificativa e non esaustiva, sembra di poter asserire l'incompatibilità fra le funzioni di controllo e quelle ⁴:

- di consulenza e di assistenza contabile, in materia di contabilità ordinaria, analitica o di magazzino, prestata alla stessa società di cui si è sindaco o presso società appartenenti al medesimo gruppo;

² Trib. Trento, 17 luglio 2003 (ord.), in *“Le Società”*, 2003, pag. 1375.

³ Trib. Treviso, 18 maggio 1998, in *“Le Società”*, n. 9, 1998, 1069.

⁴ Come individuate da L.De Angelis *Impresa* 2006 pag. 410 e ss

- relative a rapporti di assistenza fiscale, finalizzata alla predisposizione delle denunce periodiche ai fini delle imposte dirette ed Iva o alla diretta redazione delle stesse;
- di adempimenti relativi alla redazione delle buste paga e delle dichiarazioni che la società deve redigere quale sostituto di imposta;
- di consulenza ed assistenza legale continuativa prestata alla società in materia contrattuale, nell'ambito del recupero crediti, del contenzioso tributario, fiscale ecc.;
- di consulenza in materia di marketing e pubblicità, attinente ai rapporti commerciali in genere di carattere finanziario, laddove il consulente operi abitualmente con la società e alla stessa fatturi le spettanze delle proprie prestazioni.

Per quanto riguarda le prestazioni d'opera retribuite, la prevalente dottrina ritiene che esse possano identificarsi nelle prestazioni regolate dagli art. 2222 e seguenti del codice civile, in base al quale *“una persona si obbliga a compiere verso un corrispettivo un'opera o un servizio, con lavoro prevalentemente proprio o senza vincolo di subordinazione nei confronti del committente...”*.

E sull'argomento è intervenuta anche la Cassazione: la Suprema Corte (sent. 19235/2008), pur trattando del testo dell'art. 2399 ante riforma, ha in modo netto stabilito che *“... L'art. 2399 cod.civ. è suscettibile di comprendere qualsiasi legame che abbia ad oggetto attività professionali, rese anche nell'ambito di un rapporto di lavoro autonomo, quando la prestazione a titolo oneroso abbia carattere continuativo.”*

Ed un'altra recente sentenza della Cassazione (11554/2008) ha individuato gli elementi che determinano il carattere continuativo della prestazione.

“Il rapporto continuativo di prestazione d'opera retribuita, dal quale l'art. 2399 c.c. testo previgente fa discendere l'ineleggibilità, e quindi la decadenza, del sindaco, non si identifica necessariamente con un rapporto contrattuale di durata, stipulato tra il professionista e la società, ma ricorre anche in presenza di una pluralità di incarichi formalmente distinti e, tuttavia, tali da configurare uno stabile legame di clientela, ingenerando situazioni in cui il controllore sia direttamente implicato nell'attività sulla quale dovrebbe in seguito esercitare le sue funzioni di controllo.”

In altri termini per la Cassazione l'ineleggibilità del sindaco e/o la sua decadenza si verificano anche qualora vi siano rapporti professionali occasionali reiterati nel tempo che determinano un legame stabile di clientela.

Occorre, comunque, un esame del singolo caso concreto dove anche l'oggetto della prestazione professionale svolta riveste un ruolo determinante: il sindaco come ha chiaramente indicato la sentenza non deve trovarsi nella condizione, anche potenziale, di svolgere una attività professionale, pur occasionale, sulla quale successivamente debba svolgere il controllo tipico dell'attività sindacale.

2.1.3 Altri rapporti di natura patrimoniale

Restano, infine, da esaminare i problemi interpretativi posti dalla nuova previsione di ineleggibilità e decadenza per gli **“altri rapporti di natura patrimoniale che compromettono l'indipendenza”**.

La parte finale della lett. c), si pone come norma di chiusura, con una previsione generica che ricomprende tutti i rapporti patrimoniali diversi da quelli tipici indicati nella prima parte del periodo tali da compromettere l'indipendenza del sindaco.

Sul punto le opinioni degli interpreti sono divise.

Una prima tesi è quella che legge l'espressione "altri rapporti patrimoniali" in alternativa a "rapporti di consulenza" o "prestazione d'opera", giungendo così alla conclusione per cui i rapporti di tipo professionale non sono compatibili con l'assunzione della carica, solo se aventi carattere continuativo (cioè a termine e o tempo indeterminato⁵).

Secondo questa lettura, l'espressione "altri rapporti patrimoniali" si riferirebbe a rapporti di natura diversa rispetto a quelli di collaborazione (per esempio: finanziamento, locazione ecc.) e comunque tali da poter determinare situazione di conflitto di interessi.

Una seconda tesi ritiene, invece, che il legislatore abbia voluto anzitutto accogliere la vecchia interpretazione estensiva, in passato minoritaria, dell'art. 2399 c.c., e quindi elevare a causa di ineleggibilità anche i rapporti di collaborazione "non continuativa", ma comunque tali per la loro frequenza o abitualità, o anche solo per la loro rilevante entità, da compromettere l'indipendenza del sindaco.

Da ultimo, una terza tesi ritiene che l'intera disposizione debba essere letta alla luce del concetto di indipendenza come bene giuridico protetto, rispetto a cui le indicazioni di singole fattispecie avrebbero valore meramente esemplificativo; secondo questa tesi la disposizione andrebbe interpretata estensivamente, come comprensiva di ogni situazione, anche non espressamente prevista, che possa minare l'indipendenza del sindaco.

Occorre tuttavia tener presente che:

- 1) l'esistenza di un rapporto di lavoro subordinato o di un rapporto *continuativo* di consulenza o prestazione d'opera retribuita comporta, *ex se*, l'ineleggibilità o la decadenza del sindaco, senza che sia consentito invocare in senso contrario l'assenza di una menomazione alla sua indipendenza;
- 2) ogni altro rapporto patrimoniale diverso dai precedenti può comportare l'ineleggibilità o la decadenza del sindaco se ed in quanto si accerti che, nella fattispecie, esso è idoneo a menomare l'indipendenza; in questa seconda categoria di rapporti rientrano sia le consulenze e le prestazioni d'opera retribuite non continuative, sia rapporti patrimoniali di altra natura, ove non altrimenti esclusi dalla legge (ad esempio il socio ha sicuramente un rapporto patrimoniale con la società, ma l'art. 2397, 1° comma, c.c. gli consente di essere nominato sindaco);
- 3) l'esistenza di rapporti di natura non patrimoniale non è ostativa alla nomina od al mantenimento dell'ufficio, sempre che tali rapporti non siano previsti come autonome ragioni di ineleggibilità o decadenza (art. 2399, 1° comma, lett. b).

Gli altri rapporti patrimoniali non sarebbero solo quelli diretti, vale a dire intercorrenti tra sindaco e società, ma anche quelli indiretti vale a dire i rapporti tra la società ed un soggetto legato da un rapporto patrimoniale con il sindaco come nell'ipotesi del contratto di associazione professionale ma solo nell'ipotesi in cui vi sia una ripartizione finale di compensi tra l'associato sindaco e l'associato consulente.

⁵ Si veda sul punto SANTOSUOSSO, *La riforma del diritto societario*, Milano, Giuffrè, 2003, 150-1 per il quale "rimangono pertanto eleggibili i consulenti occasionali, come avvocati e dottori commercialisti".

In tutte le altre ipotesi in cui non si realizza questa ripartizione di compensi tra sindaco e consulente non sarebbe compromessa l'indipendenza del sindaco e quindi la fattispecie non integrerebbe la previsione dell'art. 2399 lett. c) cod. civ.⁶.

Ma la compromissione dell'indipendenza non è riconducibile solo all'aspetto economico di ripartizione di compensi ma anche ad altri elementi come: l'occasionalità della prestazione o la sua frequenza, l'oggetto della stessa prestazione la risonanza professionale che la consulenza e/o l'incarico possono comportare ed anche l'entità del compenso.

La norma riferendosi agli altri rapporti patrimoniali è pertanto suscettibile delle più libere interpretazioni ed a questo proposito è importante valutare anche l'aspetto temporale. Pare infatti che il rapporto patrimoniale non debba essere necessariamente contestuale allo svolgimento delle attività di sindaco e che invece possa essere anche pregresso e ciò in considerazione del fatto che anche un rapporto pregresso possa incidere sulla indipendenza del sindaco⁷, come peraltro prevedevano espressamente le norme regolamentari come l'art. 39 del DPR 99/1998 per i revisori contabili.

Sono questi gli elementi che devono essere esaminati al fine di verificare l'effettiva sussistenza di condizioni che compromettono l'indipendenza del sindaco.

3 Studio associato: l'autonomia delle c.d. "professioni protette"

Su questo particolare aspetto, si è espresso il Ministero della Giustizia con la nota n. 5725/2004.

In particolare, si sostiene che, nell'ambito di una associazione professionale, il contratto d'opera professionale è concluso con il singolo professionista che ne assume la responsabilità con autonomia rispetto alla associazione professionale.

Tale indirizzo trova conforto nell'avviso espresso dalla Suprema Corte, secondo cui lo studio professionale associato non può legittimamente sostituirsi ai singoli professionisti nei rapporti con la clientela, ove si tratti di prestazioni per l'espletamento delle quali la legge richiede particolari titoli di abilitazione di cui soltanto il singolo può esserne in possesso⁸.

Più di recente, la stessa Suprema Corte ha affermato che, in materia di professioni protette, caratterizzate dalla natura strettamente personale della prestazione offerta e fornita dal professionista, non è possibile presumere o ritenere che il mandato conferito dal cliente al singolo professionista si estenda a tutti i professionisti dello studio associato, alla stregua di un mandato conferito agli stessi impersonalmente e collettivamente⁹.

In senso contrario si è osservato che i professionisti associati, che si presume agiscano ciascuno in rappresentanza dell'altro, si presentano al cliente come un'unica parte contrattuale

⁶ Trib. Milano 22 novembre 2006 ha escluso l'ineleggibilità in presenza di una semplice organizzazione di mezzi comuni tra singoli professionisti indipendenti

⁷ Trib. Di Treviso 18/05/1998 ha ritenuto incompatibile il sindaco che aveva svolto l'incarico di esperto per la stima del patrimonio sociale ex art. 2343 cod. civ.

⁸ *"Quale che sia la natura giuridica dello studio associato, se società semplice, associazione atipica o contratto associativo con rilevanza esterna, esso si presenta come centro di imputazione di rapporti giuridici, distinto dai suoi componenti ed, appunto perciò, dotato di rilevanza esterna. Rientra pertanto, seppur privo di personalità giuridica, a pieno titolo fra quei fenomeni di aggregazione di interessi (es. società personali, associazioni non riconosciute, condominii edilizi, consorzi con attività esterna ed i gruppi europei di interesse economico di cui anche i liberi professionisti possono essere membri) cui la legge attribuisce la capacità di porsi come autonomi centri di imputazione di rapporti giuridici, perciò dotati di capacità di stare in giudizio come tali, in persona dei loro componenti o di chi ne abbia la rappresentanza legale, secondo il paradigma indicato nel capoverso dell'art. 36 c.c."* (Cass. Civ. sez. I, 23 maggio 1997, n. 4628).

⁹ *"Nell'ipotesi di associazione tra professionisti il mandato rilasciato dal cliente ad uno di essi non può presumersi, atteso il carattere personale e fiduciario del rapporto, con esso instaurato, rilasciato impersonalmente e collettivamente a tutti i professionisti dello studio medesimo."* (Cassazione civile sez. II, 11 settembre 2000, n. 11922).

ovvero quale unico esecutore dell'opera commissionata avente diritto ad un unico compenso¹⁰, ragion per cui la situazione di incompatibilità di cui si tratta "contagerebbe" i colleghi di studio.

Alle stesse conclusioni del Ministero della Giustizia è giunto il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti il quale fonda il proprio assunto sulla natura dello studio associato, visto alla stregua di una mera società di mezzi, che non incide sul concetto di prestazione professionale.

Anche in questo caso, viene chiarito che, per la sua natura, lo studio associato non possa sostituirsi ai singoli professionisti nei rapporti con la clientela.

Le incompatibilità, sono peraltro escluse, secondo la nota del Consiglio Nazionale dei dottori commercialisti in quanto la disciplina degli studi associati è "...fondata sull'autonomia negoziale, con la conseguenza che i rapporti intrattenuti con il cliente nell'ambito dello studio associato restano disciplinati dal contratto d'opera intellettuale stipulato con il singolo professionista o comunque con l'identificazione del professionista che deve svolgere l'incarico conferitogli intuitus personae, il quale resta obbligato personalmente".

In altri termini, si palesa l'opinione, avallata da una parte della dottrina, secondo cui nell'associazione professionale, il contratto d'opera sia sempre concluso con il singolo professionista o con quello che ne assume la responsabilità ai sensi della normativa relativa agli studi associati, con autonomia rispetto all'associazione professionale¹¹.

3.1 L'incompatibilità dei sindaci e dei revisori negli studi associati

Più problematica risulta la fattispecie che ci interessa maggiormente, ovvero quella che attiene il sindaco-revisore che risulti associato di studio del consulente abituale della società.

In altri termini, il dubbio riguarda l'eventuale compatibilità della posizione del revisore che svolga la funzione in una stessa società, in cui un associato dello studio presti la propria consulenza in via continuativa.

Sul punto la dottrina si era già soffermata nel sistema ante riforma e parte di essa si era espressa nel senso che le cause di ineleggibilità e decadenza previste dall'art. 2399 c.c. fossero operanti sia nel caso della società professionale direttamente titolare dell'incarico sia nel caso dello studio associato, a meno che l'associazione si limitasse alla ripartizione delle spese legate alla comune organizzazione, senza compartecipazione alcuna sul piano degli utili (c.d. "società di mezzi").

Ciò su cui ci si era interrogati, prima dell'introduzione del nuovo art. 2399 c.c., era la compatibilità tra il vecchio art. 2399 c.c. e la normativa regolamentare, all'epoca in vigore, in tema d'esercizio della funzione di revisore contabile (art. 39, D.P.R. 99/1998, sopra citato).

La violazione della norma disciplinare, potendo comportare la sospensione dell'iscritto, era suscettibile di rifluire nell'ordinamento societario in applicazione dell'art. 2399 2 comma, c.c., che prevedeva la cancellazione e la sospensione dal registro dei revisori contabili (ora revisori legali)¹² come una causa di decadenza dall'ufficio di sindaco.

Il dubbio più ricorrente nel sistema originario era quello relativo alla possibilità che la normativa regolamentare introducesse cause di decadenza non previste dal codice, e non compatibili con la disciplina legale della materia.

¹⁰ Così, Cass, 21 novembre 1979, n. 6065 in *Rep. Foro it.*, 1979, 2115; Id., 4 luglio 1974, n. 1936, in *Rep. Foro it.*, 1974, I, 3050; Trib Milano, 9 febbraio 1981, in *Giur It.*, 1982, I, 2, 572.

¹¹ Sul tema C. Sasso, *A proposito dell'indipendenza del sindaco*, in "Giur. Comm.", 1999, 1, pag. 230

¹² Le modifiche introdotte dal Dlgs 29/2010 non modificano i termini del problema

Anche in virtù di tale preoccupazione, erano state avanzate interpretazioni restrittive, tali per esempio, da limitare la portata del divieto di cui all'art. 39, D.p.r. n. 99/1998, al solo socio di società di revisione contabile.

Tale dubbio, tuttavia, non era stato condiviso dalla giurisprudenza (come già abbiamo visto sopra dalle pronunce dei Tribunali di Trento e Treviso), che aveva ritenuto la norma regolamentare conforme alle norme deleganti e, in particolare, all'art. 10, co. 3, d.lgs. 88/1992, che riconduce l'applicazione della sanzione al mero accertamento da parte del Ministro di fatti che "compromettono gravemente l'idoneità al corretto svolgimento delle funzioni di controllo dei conti" senza distinzione tra gli ambiti cui detto controllo debba essere eseguito.

La riforma del diritto societario è intervenuta modificando il quadro normativo di riferimento, senza fornire tuttavia una soluzione esplicita al problema in oggetto.

Sul tema sono emerse diverse opinioni e soprattutto si è espressa per la prima volta la giurisprudenza di merito.

In primo luogo, appare opportuno esaminare la posizione della Commissione centrale dei revisori contabili e del Ministero della Giustizia.

Con deliberazione del 29 maggio 2003, la detta Commissione ha evidenziato una "totale e permanente commistione di funzioni sindacali e funzioni di consulenza e collaborazione nell'ambito dello stesso studio associato, in cui è per di più presumibile una ripartizione dei proventi delle attività fatturate dallo studio". In questa situazione l'organo di vigilanza ha ravvisato un grave pregiudizio alla reale indipendenza dei sindaci, con concreto nocumento alla effettiva oggettività di giudizio dei sindaci stessi.

In sostanza, secondo la Commissione, i proventi relativi alla consulenza continuativa fornita dai professionisti dello stesso studio sarebbero stati incassati "pro quota" anche dai sindaci della società, il che potrebbe indurre gli stessi ad un atteggiamento benevolo e soprattutto non imparziale, in relazione alle scelte amministrative, contabili e fiscali della società.

Tuttavia, prendendo atto che una specifica nota ministeriale¹³, in virtù della sostanziale equiparazione tra studio associato e società di mezzi, legittimava la nomina del sindaco associato di studio con il consulente abituale della società stessa, la Commissione centrale ha rilevato che, nel caso di specie, essendosi i professionisti attenuti alle disposizioni di una circolare dello stesso Ministero, sono incorsi in un errore scusabile e come tale non sanzionabile.

Sul punto, come si è già detto sopra, si è espresso anche il Ministero della Giustizia con la nota di protocollo 5725/04.

Secondo i tecnici ministeriali, l'art. 39 del D.p.r. n. 99/1998 contiene una norma eccezionale e, quindi, di stretta interpretazione, che persegue lo scopo di impedire che attività di consulenza e controllo conferite allo stesso soggetto facciano capo ad un medesimo centro di imputazione.

Al riguardo, nella suddetta nota ministeriale si sostiene che "...non vi è dubbio che sussiste un conflitto di interessi tutte le volte in cui i professionisti sono legati alle società o alle società da queste controllate o alle società che le controllano o a quelle sottoposte a comune controllo da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita da altri rapporti di natura fiduciaria o personale, che ne compromettano l'indipendenza".

Al di là del fatto quindi che, in una associazione professionale, il contratto d'opera è concluso con il singolo professionista, il quale ne assume specifica e autonoma responsabilità rispetto all'associazione e che lo studio non può sostituirsi agli associati nei rapporti con la

¹³ Nota del Ministero di grazie e giustizia prot. N. 7/19001001F9/3450 del 9 ottobre 1998.

clientela, resta il problema dell'indipendenza del sindaco revisore associato dello studio cui sia stato demandato un incarico professionale avente natura ricorrente.

In questi casi, secondo il Ministero, l'appartenenza del sindaco della società o di società dello stesso gruppo alla stessa associazione di professionisti a cui appartiene il consulente abituale delle medesime società, va a delineare quella situazione d'ineleggibilità e decadenza configurata dal novellato comma 1, lettera c), dell'art. 2399 c.c..

E' evidente che nella stessa situazione si troverebbero quei sindaci che risultano "soci" dei consulenti abituali in una società di servizi che fatturi indistintamente le due prestazioni.

Il Ministero, tuttavia, opera una differenza.

Se, infatti, l'associazione professionale è di soli mezzi, vale a dire un'associazione nella quale i singoli professionisti si ripartiscono i soli costi e ognuno detiene individualmente i rapporti economico patrimoniali col cliente (ossia, in sostanza, ognuno fattura per sé), allora in questo caso, e solo in questo caso, per il Ministero non sussiste incompatibilità.

Alla luce di ciò, secondo una interpretazione estensiva di quella ministeriale, potrebbero risultare compatibili quelle situazioni in cui l'atto costitutivo dello studio associato preveda che gli emolumenti del sindaco vengano fatturati dal singolo attraverso partita Iva propria, distinta da quella dello studio, ed inoltre che l'associato, che presta attività di sindaco, venga escluso dalla percezione di proventi derivanti dall'attività di consulenza svolta dall'associazione professionale nella società in cui lo stesso è eletto.

In questi casi, a nostro avviso, il rischio di incompatibilità, se non del tutto scongiurato, verrebbe notevolmente mitigato.

Non va a questo proposito sottaciuto una interpretazione giurisprudenziale che valuta il concetto di indipendenza in termini economici. Secondo tale orientamento il rischio deve essere condizionato dall'entità dei singoli corrispettivi percepiti.

Il punto su tale posizione sopra illustrata può essere fatto attraverso l'esame di una pronuncia giurisprudenziale.

Secondo il Tribunale di Vicenza¹⁴ le prestazioni di consulenza che ingenerano per lo studio associato introiti di scarsa rilevanza, rispetto al fatturato complessivo, non determinano situazioni di incompatibilità per i sindaci soci dello stesso studio che presta alla medesima società la propria consulenza.

Con decisione del 17 giugno 2005, nell'ambito di un procedimento ex art. 2409 c.c., è stata presa in considerazione la posizione dei sindaci e dei consulenti membri di un grande studio associato.

Il Tribunale veneto ha preso in esame la posizione del sindaco rispetto alla società, in presenza di un rapporto di consulenza ed assistenza amministrativa e contabile prestata alla società da un componente dello stesso studio associato cui faceva parte anche il sindaco, in relazione alle nuove disposizioni dell'art. 2399 c.c..

La sentenza espressamente statuisce che *"E' stato evidenziato dai commentatori della norma che, mentre la sussistenza di un rapporto di lavoro che leghi i sindaci alla società è causa di ineleggibilità e, quindi, di decadenza, a prescindere da qualsiasi indagine di merito alla sua stabilità, continuità, precostituzione, ovvero alla sua occasionalità, nel caso di rapporti di consulenza e di prestazione d'opera retribuita sarà necessario valutare di volta in volta, se da tali rapporti scaturiscano relazioni patrimoniali tali da compromettere l'indipendenza del soggetto"*.

¹⁴ Nel caso la prestazione di consulenza per l'anno 2003 ammontava ad euro 6.000 ed il fatturato dello studio per lo stesso anno ammontava ad euro 6.100.000.

La pronuncia, dopo aver illustrato l'indagine di merito cui si era dato corso, così conclude: *“nella situazione in oggetto, nella quale l'attività di consulenza prestata da un membro dello studio associato alla società rilevava per meno di un millesimo rispetto al fatturato globale dello studio, il tribunale ha escluso una compromissione dell'obiettività di giudizio del sindaco e, quindi, ha ritenuto ammissibile lo svolgimento di tale funzione”*

Non è quindi il rapporto di consulenza dell'associato del sindaco-revisore in sé ad essere vietato, bensì è l'entità del beneficio economico, che quel rapporto andrebbe a determinare nella sfera patrimoniale del sindaco/revisore, a decretare l'ineleggibilità o la decadenza del soggetto incaricato del controllo.

Un rapporto, questo, che non potrà essere valutato in astratto, ma calibrato in relazione alle specifiche situazioni.

La predetta sentenza, che pare peraltro l'unico precedente giurisprudenziale post riforma, sembra muoversi nell'indirizzo proposto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti (documento del 25 gennaio 2005) che *esclude “una previsione di “assoluta” incompatibilità dell'attività di revisione con la prestazione di servizi diversi al medesimo cliente, dovendosi viceversa valutare la situazione caso per caso, alla luce del fatto che tale eventuale coesistenza pregiudichi o meno (o anche possa apparire idonea a pregiudicare) la necessaria obiettività e indipendenza del sindaco/revisore”*.

Ed il CNDCEC ha fissato “soglie critiche” (nella misura del 15%) di ricavi per prestazioni (di revisione e non) effettuate nei confronti di un cliente rispetto ai ricavi complessivi al superamento delle quali si ha un rischio inaccettabile di perdita del requisito dell'indipendenza e questo sia per l'attività svolta dallo studio individuale che dallo studio associato¹⁵.

Ed in effetti anche il sindaco titolare dello studio individuale pur non svolgendo attività di consulenza e, pertanto, non violando l'art. 2399 cod. civ. si può trovare ugualmente in una situazione in cui viene meno la sua indipendenza qualora i compensi dell'attività di sindaco siano rilevanti rispetto al totale dei compensi percepiti.

In conclusione, appare sostenibile ritenere che non è la formale partecipazione del sindaco-revisore allo studio associato che fornisce altre consulenze alla società a rendere incompatibili le relative posizioni professionali, ma la quantificazione dei proventi che derivano dalla consulenza in relazione al beneficio che il sindaco trae dagli stessi.

Qualora il rapporto tra professionista e studio associato preveda una cospicua partecipazione del primo agli utili dello studio, nel quale confluiscono tutti i compensi percepiti dal professionista per la sua attività personale, non solo si avrebbe un forte interesse economico diretto dell'associato-sindaco, bensì anche un indizio di più intenso coinvolgimento personale reciproco nell'attività svolta in forma associata.

In questi casi, evidentemente, potrebbe sussistere per il sindaco un problema di ineleggibilità, perché i compensi percepiti come associato di studio, incidendo sui suoi proventi personali in maniera sostanziale, potrebbero presumibilmente minare la reale oggettività del giudizio.

4. L'operatività delle cause di ineleggibilità e decadenza

Da ultimo restano da analizzare le modalità con le quali può essere accertata la presenza di una situazione tale da menomare l'indipendenza del sindaco e perciò rendere illegittima la sua nomina o determinarne la decadenza allorché la situazione impediante sopravvenga, o comunque emerga, in corso di carica.

15 CNDC : 25.01.2005 cit.

Ciò che va rilevato è il fatto che l'accertamento richiede un esame dei rapporti interni fra professionista/sindaco e professionista/consulente che non sempre sono conosciuti o conoscibili dalla società interessata.

Al riguardo deve ritenersi che sia sul piano dei doveri d'informazione propri della deontologia professionale sia sul piano dei doveri d'informazione nascenti dal principio di buona fede contrattuale, tanto il professionista/sindaco quanto il professionista/consulente abbiano l'obbligo di comunicare alle società interessate i rapporti di cointeressenza, affinché queste possano valutarne la possibile rilevanza sotto il profilo dell'indipendenza.

La società, in sede di nomina potrà prendere atto dell'ineleggibilità o della decadenza oppure constatare che la situazione non determina compromissione dell'indipendenza ai sensi dell'art. 2399 c.c..

Tale dichiarazione avrà solo un valore ricognitivo e non potrà sanare l'eventuale mancanza del requisito di indipendenza, e dovrà essere periodicamente (con cadenza almeno annuale) riproposta.

Quanto all'operatività della decadenza si discute se essa debba operare *ope legis* o se, invece, richieda un atto deliberativo di un organo della società.

In linea di principio, sembra da confermare la soluzione della decadenza *ope legis*, quantomeno per una ragione di ordine logico.

L'art. 2399 c.c., infatti, parla di cause di ineleggibilità e non di semplice incompatibilità.

Pertanto, l'eventuale nomina di un sindaco ineleggibile dà luogo ad una non conformità alla legge della delibera di nomina e, quindi, ad un'invalidità delle stessa, oltre che ad un'irregolare composizione dell'organo. Se così è, la sopravvenienza della causa di ineleggibilità deve comportare immediatamente anche l'effetto dell'irregolare composizione dell'organo.

D'altro canto, la soluzione dell'operatività *ex lege* può provocare maggiori difficoltà atteso che la lettera c) del nuovo art. 2399 c.c. non consente più di affermare un principio di tassatività dell'elenco delle cause di perdita di tale requisito.

Sembrerebbe, quindi, opportuna una distinzione con riferimento all'ipotesi in cui la causa di ineleggibilità consista nella sussistenza di "altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettono l'indipendenza".

Questo perché, in tale ipotesi, a differenza di tutte le altre individuate dall'art. 2399 c.c., la situazione non è immediatamente riconoscibile dalla società: l'idoneità di un rapporto patrimoniale a compromettere l'indipendenza del sindaco può risultare, infatti, da fattori esterni alla società medesima, come, ad esempio, l'importanza economica del rapporto per il volume d'affari del sindaco.

Logico è, quindi, affermare un dovere di vigilanza degli organi sociali (in particolare per gli altri membri del collegio sindacale); naturale è anche riconoscere un obbligo del sindaco di informazione della società delle circostanze al riguardo rilevanti; difficile appare invece parlare di una decadenza automatica, a prescindere da ogni accertamento¹⁶.

“Le cause di decadenza dei sindaci, previste dall'art. 2399 c.c. testo previgente, operano in modo automatico e senza necessità di alcun accertamento, dando luogo sin dal loro verificarsi alla sostituzione del sindaco decaduto” Cassazione 11554/2008

La tesi dell'automaticità della decadenza del sindaco, seguita dalla giurisprudenza prevalente e dalla cassazione citata, non necessitando di un intervento che formalizzi

¹⁶ In tal senso, anche dopo la riforma, cfr. Cera, in *La riforma delle società*, a cura di Sandulli e Santoro, Torino, Giappichelli, 2003, vol 2/I, 528.

l'intervenuta decadenza, ha come conseguenza quella di generare incertezza sull'attività svolta dal collegio sindacale.

La Cassazione, ultima citata, ha stabilito che la decadenza di un componente del collegio sindacale determina un difetto di costituzione del collegio e conseguentemente determina l'invalidità delle deliberazioni assunte: la Cassazione ha ritenuto conseguentemente annullabile la deliberazione assembleare di approvazione del bilancio perché la relazione dei sindaci costituisce un momento essenziale del procedimento.

Si delinea sulla base di un indirizzo giurisprudenziale un contesto preoccupante sia per chi è nominato sindaco, sia per la stessa società¹⁷.

E' probabile infatti che vi siano situazioni di dubbia compatibilità per il collegio sindacale e che queste situazioni, alla luce della recente sentenza della Cassazione (sent. 11545/2008), potranno essere ad esempio dai soci di minoranza, utilizzati "strumentalmente" per impugnare la delibera di approvazione del bilancio.

Ciò potrebbe determinare pesanti conseguenze per i sindaci, anche in ordine ad eventuali azioni di responsabilità, atteso che sono proprio i sindaci a vigilare sull'osservanza della Legge: ed a questo proposito, forse, potrebbe essere di qualche utilità analogamente a quanto richiesto dal criterio applicativo 10 c. 2 del codice di Autodisciplina delle società quotate procedere ad una Autovalutazione del Collegio sindacale in merito alla sussistenza del requisito di indipendenza in capo ai propri membri. Valutazione da farsi con cadenza annuale (preferibilmente in sede di predisposizione della Relazione al bilancio). In tale occasione i sindaci dovrebbero confermare di non trovarsi in situazioni e rapporti di incompatibilità, in particolare per quelle situazioni conosciute solo dal diretto interessato.

5. Considerazioni finali (alcune non definitive) ed auspici per il futuro

Alla luce delle osservazioni sopra esposte, ed in particolar modo circa il problema più dubbio rappresentato dalla compatibilità tra incarichi e consulenza negli studi associati, ci sembra di poter affermare che se da un lato viene espresso in modo chiaro il concetto della non incompatibilità dei ruoli di consulenza e di sindaco divisi tra due o più professionisti che dividono le spese dello studio, ma non i ricavi, non altrettanto chiara risulta la posizione dello studio associato vero e proprio, ossia lo studio in cui due o più professionisti non si limitano a ripartire i costi dello studio, ma anche i relativi compensi per l'attività svolta in associazione.

Sarebbe auspicabile che nel caso specifico si affermasse una "interpretazione" orientata a quantificare il beneficio economico che quel rapporto (Sindaco –consulente) determina. Si condivide pienamente il parere della Commissione Europea¹⁸ formulata in tema di indipendenza dei revisori legali dei conti nella UE, interpretazione che pare estendibile anche ai membri del collegio sindacale. Essa così recita "l'indipendenza non è un requisito che il revisore legale debba soddisfare in maniera assoluta, mantenendosi libero da qualsiasi relazione economica, finanziaria o di altro genere che possa apparire come implicante una qualche forma di dipendenza. Si tratta di uno stato manifestatamente impossibile da raggiungere, in quanto ognuno si trova necessariamente in un qualche rapporto di dipendenza o relazione con altre persone"... "un revisore legale, una società di revisione o una rete possono essere visti come finanziariamente dipendenti da un singolo cliente o gruppo di clienti quando il totale dei corrispettivi, per servizi di revisione e non, che ricevono o prevedono di ricevere da quel cliente o gruppo di clienti oltrepassa una soglia critica dei loro ricavi totali"... "la percezione pubblica di questa soglia dipenderà da vari fattori facenti parte del contesto in cui si svolge la revisione. Per esempio, la soglia potrà variare in funzione delle dimensioni della società di revisione (del revisore),

¹⁷ Anche per il consulente della società non si presenta una situazione facile dovendo informare la società sulle potenziali conseguenze che la nomina di un sindaco/revisore non indipendente possa causare alla stessa società.

¹⁸ Raccomandazione della commissione europea 16 Maggio 2002

del fatto che abbia una presenza consolidata o sia stata appena costituita del fatto che operi su scala locale, nazionale o internazionale e della situazione economica dei mercati sui quali opera”.

L'auspicio conclusivo è quindi quello che, al fine di rendere con chiarezza individuabile tale soglia, venga fissata una percentuale di riferimento del totale complessivo dei ricavi dello Studio. Conformemente a tale orientamento si è espresso anche il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti con la citata nota del 25/01/2005.

Non va a questo proposito dimenticato quanto previsto in materia di indipendenza dell'art. 10 comma 12 del DLGS 39/2010 che prevede che i revisori rispettino i principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali ed approvati dal Mef sentita la Consob o elaborati direttamente dal Mef sentita la Consob.

Il successivo art. 12 del citato Decreto prevede che per l'elaborazione dei principi il Mef sottoscriva una convenzione con ordini e associazioni professionali e che tali principi debbano tenere conto di quelli emanati dagli organismi internazionali.

L'importanza e la delicatezza dell'argomento rende urgente l'approvazione e la pubblicazione di questi principi per consentire sia ai sindaci-revisori che ai consulenti delle società di poter svolgere correttamente il proprio incarico.