

Le fattispecie aggiuntive in caso di Collegio sindacale incaricato anche della revisione legale - Responsabilità civili

La responsabilità civile del revisore può emergere da un suo comportamento doloso o colposo (negligenza professionale) che determina conseguenze talmente gravi da riflettersi sul giudizio espresso, arrecando ad altri un danno.

La responsabilità del revisore in sede civile è, pertanto, sanzionata con la condanna al **risarcimento del danno prodotto** come previsto dall'art. 2407 c.c.

Art. 2407 c.c. Responsabilità

I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio.

Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.

All'azione di responsabilità contro i sindaci si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli artt. 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis e 2395.

La scelta operata dal legislatore è stata quindi quella di uniformare le regole applicabili al collegio sindacale a quelle del revisore, sottolineando che devono *“adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico”* venendo così ad abbandonare il precedente richiamo alla *“diligenza del mandatario”*.

Si pone quindi il problema di definire la negligenza professionale e di chiarirne i presupposti. Prima di tutto è importante ricordare che le inadempienze e gli errori devono essere valutati in relazione alla natura della revisione. Essa consiste nello svolgere procedure di verifica stabilite dai principi di revisione (sondaggi documentali, conferme esterne, ispezioni fisiche, analisi critiche di dati, e via dicendo) allo scopo di esprimere un giudizio professionale in merito alla sostanziale conformità del bilancio alle norme di legge, interpretate ed integrate dai principi contabili di generale accettazione.

Questo significa che **il sindaco/revisore è inadempiente se non ha applicato o ha applicato erroneamente i principi di revisione e se questo fatto ha avuto conseguenze rilevanti sulla correttezza del giudizio espresso.**

Conseguentemente, non è considerato responsabile colui che non abbia potuto individuare errori o fatti fraudolenti riflessi nel bilancio, anche significativi,

nonostante abbia diligentemente applicato i principi di revisione in relazione alle caratteristiche dell'incarico. Si pensi al caso di frodi molto ben organizzate ed occultate che non sarebbero normalmente evidenziabili con le normali procedure di revisione.

In sintesi, al revisore si possono applicare responsabilità per inadempienze o errori **solo se** si dimostra che egli non ha correttamente applicato i principi di revisione, ma non, se avendoli applicati, non sono emersi gli errori (voluti o meno) presenti in bilancio. In tal caso è esclusa ogni sua responsabilità che ricade *in primis* su chi ha compiuto tali "errori" (voluti o meno), redigendo un bilancio non conforme alle norme previste, ossia agli amministratori che sono responsabili della sua redazione ai sensi degli artt. 2380 e 2381 c.c.

In relazione alla natura dell'incarico, il revisore è responsabile **solo** del giudizio che emette sul bilancio stesso avendo osservato i principi di revisione.

In tal senso si ritiene che egli non assuma una "obbligazione di risultato", ma piuttosto una "obbligazione di mezzi", nel senso che si impegna ad adottare gli strumenti necessari per esprimere il suo giudizio con un elevato grado di convincimento.

La qualità del suo lavoro non si misura, in termini giuridici, in base al grado di soddisfazione del committente (il che porterebbe ad una obbligazione di risultato) ma in base all'"adeguatezza" delle scelte delle procedure di verifica e degli atti compiuti di natura discrezionale, nel pieno rispetto dei principi di revisione.

È utile anche ricordare che l'attività di revisione non è finalizzata alla scoperta di frodi ed irregolarità; anche se il revisore ha l'obbligo di adottare specifiche procedure nel caso sospetti l'esistenza di atti illeciti e di segnalare i fatti censurabili, il suo ruolo è di esprimere un giudizio di attendibilità fornendo il proprio parere professionale.

Non rientrano, pertanto, nei suoi compiti aspetti tipicamente investigativi propri della Magistratura e degli organi di Polizia, né l'effettuazione di visite o perquisizioni al di fuori della società revisionata e delle conferme richieste a terzi.

In particolare, per quanto riguarda le frodi esse sono o potrebbero essere congegnate in modo da aggirare i normali controlli interni per eludere le verifiche operate dai revisori esterni. Pertanto, per verificare l'eventuale responsabilità, è necessario verificare se questi ha pianificato e svolto l'incarico secondo la diligenza professionale richiesta. Esso potrà, infatti, essere sanzionato **solo se** sia dimostrato che gli atti illeciti sarebbero stati identificati ove fossero state applicate correttamente le normali procedure di verifica.

1) **La responsabilità contrattuale**

Passiamo ora all'esame della responsabilità contrattuale, cioè all'esame dei soggetti danneggiati. Si tratta della società di revisione e con essa i suoi collaboratori e dipendenti che hanno svolto l'incarico, che rispondono verso la società cliente, i soci ed i terzi dei danni derivanti dall'inadempimento dei doveri previsti dalla legge. Questi errori ed inadempienze possono essere di tali dimensioni e gravità da compromettere la validità del giudizio emesso e arrecano danno sia alla società revisionata (si pensi solo al danno di immagine in caso di giudizio di tipo negativo) sia ai terzi che utilizzano il bilancio per le proprie decisioni di investimento.

È importante distinguere i due casi:

- la **responsabilità contrattuale**, che discende direttamente dal contratto stipulato dal revisore ed il cliente che, con la propria assemblea, conferisce l'incarico stesso;
- la **responsabilità extra contrattuale**, che non deriva dal contratto.

Le proposte di revisione normalmente includono clausole relative a limiti alla responsabilità contrattuale determinata in base a "multipli" dell'importo degli onorari pattuiti; tuttavia, non vi è alcuna disposizione normativa che le preveda giuridicamente.

La mancanza di limiti alle richieste di risarcimento di danni ha spesso portato a richieste di risarcimento irrealistiche da parte delle società clienti nei confronti delle società di revisione con rilevanti danni di immagine per queste ultime oltre a grandi difficoltà per assicurare i propri rischi contrattuali.

2) **La responsabilità extra contrattuale**

La responsabilità extra contrattuale fra i soggetti che, pur non avendo stipulato un contratto, vantano interessi da tutelare relativamente ai risultati della revisione, riguarda i soci e, soprattutto, quelli di minoranza per i quali le uniche informazioni disponibili sono quelle contenute nel bilancio oggetto di revisione. Molte altre classi di interessi sono portatori di esigenze conoscitive sul bilancio (istituti di credito, clienti, fornitori, dipendenti, pubblica amministrazione e via dicendo): verso costoro il revisore è responsabile per danni causati da negligenza, dolo o colpa nello svolgimento del proprio incarico.

Volendo spostare l'attenzione ai profili di *governance* si nota anche una responsabilità del revisore nei confronti dei soggetti che partecipano alla vita dell'impresa in qualità di organo di controllo o di gestione.

In particolare, le responsabilità nei confronti degli organi di controllo quali il Collegio sindacale, i revisori interni e gli amministratori, si esplicita come una

responsabilità di natura informativa¹, dal punto di vista degli aspetti della completezza e della correttezza. Quale parte del sistema dei controlli, il revisore è responsabile nei confronti degli altri soggetti con funzioni di controllo *per l'assoluta mancanza o incompletezza delle informazioni fornite* nello stesso modo in cui essi lo sono nei suoi confronti.

Nei confronti degli organi di gestione il revisore è, invece, responsabile per la mancata collaborazione che può manifestarsi, ad esempio, nel non aver consigliato interventi necessari al miglioramento delle strutture amministrativo contabili o del sistema di controllo interno.

È per questo fortemente consigliata l'emissione della cd. "lettera di suggerimenti", laddove la situazione lo richieda.

Allo stesso modo il revisore è responsabile per la *divulgazione di dati e notizie riservate* di cui è venuto in possesso, tranne ovviamente quelle la cui diffusione sia stata espressamente richiesta dalle Autorità di vigilanza o da specifiche disposizioni di legge.

3) La quantificazione del danno

Il dover quantificare il danno è un aspetto di non facile determinazione. Innanzitutto, è necessario valutare la significatività dell'errore, ossia l'ampiezza "*della omissione o dell'errore contenuto nelle informazioni contabili*". Esso deve essere tale che "*alla luce del singolo caso, il giudizio di una persona ragionevole che si fosse affidata sulla validità delle informazioni fornite cambierebbe se le informazioni reali fossero differenti*"; in poche parole, l'errore deve essere **molto** rilevante.

Questo fatto ha creato negli ultimi tempi un notevole incremento del contenzioso civile avente per oggetto cause per danni a società di revisione con rilevanti somme chieste a risarcimento che, oltre ad essere successivamente oggetto di transazione tra le parti per valori di molto inferiori, hanno comunque prodotto una significativa crescita dei premi assicurativi e delle franchigie con conseguenti incrementi dei costi della revisione stessa a danno del pubblico.

¹ Si veda l'art. 2409-septies c.c. – Scambio di informazioni: "*Il Collegio sindacale e i soggetti incaricati del controllo contabile si scambiano tempestivamente le informazioni rilevanti per l'espletamento dei rispettivi compiti*". Si veda, inoltre, l'art. 193 del TUIF.