

OSSERVATORIO DELLO SPETTACOLO

2007

Marco Aldo AMORUSO

**INDIVIDUAZIONE DELLA SPECIFICITA' DEL RUOLO DEL
REVISORE CONTABILE NELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO
DELLE FONDAZIONI LIRICO-SINFONICHE
PROPOSIZIONE DI EVENTUALI INDIRIZZI OPERATIVI NEL
CONCRETO SVOLGIMENTO DEL MANDATO DI REVISORE
CONTABILE NOMINATO DAL MINISTERO VIGILANTE**

Milano, 30 novembre 2007

SOMMARIO

PARTE PRIMA

LA SPECIFICITA' DEL RUOLO DEL REVISORE CONTABILE NELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO DELLE FONDAZIONI LIRICO-SINFONICHE

1 - Introduzione	3
2 - Il metodo d'indagine	4
3 - L'organo di controllo nelle società di capitali e nelle Fondazioni lirico-sinfoniche - Quadro di riferimento	9
4 - La diversa indipendenza dei sindaci e dei revisori	13
5 - La diversa durata dell'incarico	16
6 - La relazione trimestrale dei revisori contabili	18
7 - Il controllo delle entrate di favore	21
8 - Il D.M. 28 febbraio 2006 sui compensi artistici	24

PARTE SECONDA

SE ALCUNI CAMBIAMENTI NELL'ASSETTO NORMATIVO DEL COLLEGIO SINDACALE DELLE SOCIETA' DI CAPITALI SONO ESTENSIBILI AL COLLEGIO DEI REVISORI DELLE FONDAZIONI LIRICO-SINFONICHE.

9 - L'evoluzione dell'attività di vigilanza e controllo	27
10 - La nuova operatività del collegio dei revisori	31
11 - La separabilità del controllo contabile nelle fondazioni	34
12 - La composizione del collegio dei revisori	36
13 - Considerazioni conclusive	37

13 - Allegati

PARTE PRIMA

LA SPECIFICITA' DEL RUOLO DEL REVISORE CONTABILE NELL'ATTIVITA' DI CONTROLLO DELLE FONDAZIONI LIRICO-SINFONICHE

1. Introduzione

Il Ministero per i Beni e le Attività Culturali¹ – Osservatorio dello Spettacolo – con lettera d’incarico dell’11 aprile 2007 (prot. 8121) ha conferito allo scrivente l’incarico di uno studio avente per oggetto: *“Individuazione della specificità del ruolo del Revisore contabile nell’attività di controllo delle Fondazioni lirico-sinfoniche: proposizione di eventuali indirizzi operativi nel concreto svolgimento del mandato di Revisore contabile nominato dal Ministero vigilante”*

Il termine dell’incarico è stato previsto per il 31 dicembre 2007, data prescritta per la consegna del risultato dello studio, accompagnato da una Relazione illustrativa. Lo scrivente ha accettato l’incarico in data 7 maggio 2007 ed al termine dello stesso lo scrivente presenta la seguente Relazione.

Nel corso dei colloqui preliminari intercorsi con i funzionari addetti all’Osservatorio dello Spettacolo, l’oggetto del presente studio è venuto precisandosi in una indagine volta ad appurare se, nell’ambito dell’attuale sistema di controllo delle Fondazioni lirico-sinfoniche, la funzione del Collegio dei revisori presenti degli aspetti peculiari rispetto all’analogo compito svolto dal Collegio sindacale nelle società lucrative. E, in caso di risposta positiva, quali potrebbero essere eventuali specifici suggerimenti operativi indirizzati ad una più efficace attività di controllo svolta dal Revisore nominato dal Ministero vigilante.

Anche se non esplicitamente segnalato nel tema d’indagine, la individuazione della specificità del ruolo del revisore contabile delle fondazioni rispetto

¹ d’ora in poi indicato semplicemente con il termine “Ministero”

all'organo di controllo delle società di capitali, riguarda solamente le società non quotate e non tenute a redigere il bilancio consolidato; con esclusione, quindi, delle società quotate, di intermediazione immobiliare, di gestione del risparmio, società a capitale variabile, di intermediari finanziari "bancari" e di imprese di assicurazione, per le quali il controllo contabile viene esercitato da una società di revisione iscritta presso l'albo Consob. Di conseguenza, quando si parlerà semplicemente di società di capitali è sottinteso che ci si riferisce solamente alle società per azioni ed a responsabilità limitata non quotate e non comprese in bilanci consolidati.

Il termine *fondazioni*, poi, senza ulteriori specificazioni, sta ad indicare semplicemente le fondazioni lirico-sinfoniche.

Da ultimo, benché non fossero di stretta pertinenza del tema proposto, si è creduto opportuno, altresì, prendere in esame alcune situazioni che si sono determinate a seguito dell'introduzione, a partire dal 2004, delle nuove norme di diritto societario e che, per effetto dell'art. 14 del D, Lgs n.367/1996, si ripercuote automaticamente, se compatibili, sulla funzione dei revisori dei conti delle fondazioni.

ooo

2. Il metodo d'indagine

Il tema proposto intende mettere in rilievo le eventuali specificità del funzionamento dell'organo di controllo delle fondazioni (revisori dei conti) rispetto a quello corrispondente delle società di capitali, dal momento che è dalla normativa di queste ultime che è stato mutuato una gran parte dell'ordinamento dei revisori.

Si è trattato, pertanto, di compiere un esame consistente nell'appurare in quale misura l'attuale ordinamento dei revisori, ricalca quello del collegio sindacale delle società di capitali e dove esso si differenzia per effetto della normativa specifica che vi si è affiancata al seguito delle leggi speciali emanate a tutela e salvaguardia della particolare natura di istituzioni (fondazioni lirico-sinfoniche) che fanno largo impiego di rilevanti risorse finanziarie pubbliche.

Sul piano pratico, la ricerca ha mirato all'individuazione, attraverso la legislazione in materia di spettacolo, delle speciali novelle legislative che, sovrapponendosi all'impianto normativo del collegio sindacale disciplinato dal codice civile, abbia introdotto delle specificità differenziatrici dell'organo di controllo delle fondazioni rispetto a quello delle società commerciali,

La legislazione in materia di spettacolo attualmente in vigore e desunta dal sito internet del Ministero, è la seguente:

1) L.14 agosto 1967, n. 800

Nuovo ordinamento degli enti lirici e delle attività musicali (in particolare art. 15 – collegio dei revisori);

2) L. 14 novembre 1979, n. 589

Provvedimenti per le attività musicali e cinematografiche;

3) L. 17 febbraio 1982, n. 43

Interventi straordinari a favore delle attività dello spettacolo;

4) L. 10 maggio 1983, n. 182

Interventi straordinari nel settore dello spettacolo;

5) L. 30 aprile 1985, n. 163

Nuova disciplina degli interventi dello Stato a favore dello spettacolo;

6) L. 29 dicembre 1988, n. 555

Disposizioni in materia di interventi finanziari per i settori dello spettacolo;

7) D.P.C.M. 12 marzo 1994

Istituzione del Dipartimento dello Spettacolo;

8) D.P.R. 21 aprile 1994, n. 394

Regolamento recante semplificazione dei procedimenti di concessione di contributi a favore di attività teatrali di prosa, cinematografiche, musicali e di danza, circensi e di spettacolo viaggiante, nonché dei procedimenti di autorizzazione per l'esercizio di attività circensi e per parchi divertimento;

9) D. L. 29 marzo 1995, n. 97 convertito, con modificazioni dalla L. 30 maggio 1995, n. 203

Riordino delle funzioni in materia di turismo, spettacolo e sport;

10) D.P.C.M. 2 agosto 1995

Istituzione dell'Ufficio VI "Attività ispettive del Dipartimento dello Spettacolo";

11) D. Lgs. 29 giugno 1996, n. 367

Disposizioni per la trasformazione degli enti che operano nel settore musicale in fondazioni di diritto privato.

12) D. Lgs. 8 gennaio 1998, n. 3

Riordino degli organi collegiali operanti presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri – Dipartimento dello Spettacolo a norma dell'art. 11 comma 1 lett. a) della L. 15.3.1997 n. 59;

13) D. Lgs. 20 ottobre 1998, n. 368

Istituzione del Ministero per i beni e le Attività culturali a norma dell'art. 11 della L. 15.03.1997 n. 59;

14) D.Lgs. 21 dicembre 1998, n. 492

Disposizioni correttive ed integrative del D.Lgs. 18.11.1997 n. 426, D.Lgs. 8.1.1998 n.3, D.Lgs. 29.1.1998 n.19, D.Lgs. 29.1.1998 n.20, D.Lgs. 23.4.1998 n. 134;

15) D.L. 24 novembre 2000, n. 345

Disposizioni urgenti in tema di Fondazioni Lirico-Sinfoniche;

16) L. 26 gennaio 2001, n.6

conversione in Legge, con modificazioni, del decreto-legge 24 novembre 2000 n. 345, recante disposizioni urgenti in tema di Fondazioni Lirico-Sinfoniche;

17) D. M. 8 febbraio 2002, n. 47

Regolamento recante criteri e modalità di erogazione di contributi a favore delle attività musicali, in corrispondenza degli stanziamenti del FUS di cui alla L. 30 aprile 1985 n. 163;

18) D.M. 21 maggio 2002

Regolamento recante criteri e modalità di erogazione di contributi a favore delle attività di danza, in corrispondenza degli stanziamenti del FUS di cui alla L. 30 aprile 1985 n. 163;

19) D.M. 19 settembre 2002, n. 241

Modifiche al D.M. 8 Febbraio 2002 n. 47 recante criteri e modalità di erogazione di contributi a favore delle attività musicali, in corrispondenza degli stanziamenti del FUS di cui alla L. 30 aprile 1985, n. 163;

20) D.M. Criteri Danza del 22 novembre 2002

21) D.L. 18 febbraio 2003, n. 24

Disposizioni urgenti in materia di contributi in favore delle attività dello spettacolo;

22) L. 17 aprile 2003, n. 82

conversione in Legge, con modificazioni del D. L. 18 febbraio 2003, n. 24, recante disposizioni urgenti in materia di contributi in favore delle attività dello spettacolo;

23) L. 11 novembre 2003 n. 310

Istituzione della Fondazione Petruzzelli e Teatri di Bari e modifiche alla legge 23 aprile 2001, n. 29;

24) D.P.R. 10 giugno 2004, n. 173

Regolamento di organizzazione del Ministero per i beni e le attività culturali;

25) D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, (art. 3-ter), convertito in legge con modificazioni dall'art. 1 della L. 31 marzo 2005, n.43 (G.U. 1.aprile.2005, n.75);

26) D.L. 30 dicembre 2004, n. 314

27) L. 1° marzo 2005, n. 26

conversione in legge, con modificazioni, del Decreto - legge 30 dicembre 2004 recante proroga di termini;

28) D.M. 28 febbraio 2006

Disposizioni in materia di coordinamento delle fondazioni lirico-sinfoniche;

29) Circ. 24 maggio 2006, prot. n. 6775. 5. 22. 11. 04

Decreto di coordinamento delle fondazioni lirico-sinfoniche tabella di regolamentazione dei compensi delle scritture artistico-professionali;

ooo

3 - L'organo di controllo nelle società di capitali e nelle Fondazioni lirico-sinfoniche. - Quadro di riferimento

3.1 - L'ordinamento del collegio sindacale, dall'emanazione del codice civile del 1942 fino alla riforma del 2003, ha visto una serie di interventi legislativi significativi che hanno riguardato soprattutto la disciplina delle società quotate nonché di alcuni profili dei collegi di società operanti in settori oggetto di legislazione speciale² (intermediazione immobiliare, società di gestione del risparmio, società a capitale variabile, di intermediari finanziari "bancari" e imprese di assicurazione). Per le società non quotate, invece, il quadro normativo è rimasto sostanzialmente invariato dal codice del 1942 e le sole novità di rilievo sono state il D.Lgs. n. 88/1992 che, disciplinando i requisiti professionali dei sindaci, si è applicato a tutte le società e la istituzione, nel 1995, del Registro dei Revisori Contabili presso il Ministero della Giustizia (D.M. 12 aprile 1995) in sostituzione del precedente Albo dei Revisori Ufficiali dei Conti.

Secondo il modello tradizionale, che è rimasto in vigore fino all'introduzione delle norme del nuovo diritto societario, le funzioni dell'organo di controllo di una società di capitali erano sostanzialmente le seguenti:

- sorveglianza finalizzata ad assicurare il rispetto della legge e dello statuto sociale;
- controllo delle scritture contabili affinché il bilancio di esercizio esprimesse con fedeltà e precisione la situazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa.

L'attività del collegio, allora, era svolta con la semplice *diligenza del mandatario* e non, come accade attualmente, con la *professionalità ed la diligenza richiesti dalla natura dell'incarico*; ciò comportava che i doveri generali di controllo e vigilanza non comprendessero ogni e qualsiasi atto o fatto sociale, ma solamente quelli che si potevano rilevare o conoscere o impedire attraverso una cura o uno sforzo di attenzione "normali". Il criterio della normalità escludeva, quindi, che le verifiche e di controlli fossero effettuati secondo la massima diligenza, per cui spesso avevano un contenuto meramente formale.

I componenti del collegio sindacale potevano essere scelti anche tra persone non

² il D. Lgs. n. 355/1933 (Testo Unico delle leggi in materia bancaria e creditizia); D.Lgs. 21.2.1998, n.58 (Testo Unico della Finanza- Legge Draghi), L. n.576/1982 (riforma della vigilanza sulle assicurazioni) e l'art. 4 del D. Lgs. n.343/1999 che ha reso applicabili alle assicurazioni non quotate gran parte delle disposizioni del T.U.F;

in possesso di particolari requisiti professionali, salvo l'obbligo per le società per azioni di scegliere il presidente (ed il suo supplente) tra gli iscritti all'Albo dei Revisori Ufficiali dei Conti.

Salvo situazioni particolari³ l'unica Relazione prescritta all'organo di controllo delle società di capitali era ed è ancora solo quella *annuale* riguardante il bilancio dell'esercizio, che ha lo scopo di fornire ai soci un parere sul documento consuntivo ai fini delle decisioni assembleari circa l'approvazione o meno dello stesso documento.

Parallelamente, nel campo delle istituzioni musicali, fino al 1967, nessuna disposizione di legge prescriveva un organo di controllo con compiti simili a quelli svolti da un collegio sindacale dell'epoca.

Un primo passo in avanti si è avuto con la L. 14 agosto 1967, n. 800 (Nuovo ordinamento degli Enti lirici e delle attività musicali), dove all'art. 15, comma 1°, era stabilito che *“L'amministrazione degli Enti autonomi lirici e delle istituzioni concertistiche assimilate è sottoposta al controllo di un collegio di revisori il quale effettua il riscontro degli atti di gestione, accerta la regolare tenuta dei libri e delle scritture contabili, esamina il bilancio di previsione ed il conto consuntivo, redigendo apposite relazioni, ed esegue verifiche di cassa”*.

Come si desume dall'esame della disposizione che precede, l'organo di controllo di tali nuovi Enti lirici, che assumeva già la nuova denominazione di *revisori*, esercitava funzioni sostanzialmente analoghe alla maggior parte di quelle svolte del collegio sindacale delle società di capitali. E analoga era anche la composizione dell'organo in quanto ai componenti non era richiesta alcuna qualificazione professionale, non essendo nemmeno obbligatorio scegliere il presidente tra gli iscritti all'Albo dei Revisori Ufficiali dei Conti, che era, invece, imposto dalla legge alle società per azioni.

La situazione cambia notevolmente con l'avvento, nel 1996, della normativa che trasforma gli Enti lirici esistenti nelle Fondazioni lirico-sinfoniche attuali⁴, dove all'art.14⁵ è prescritto che *“ Si applicano in quanto compatibili, le*

³ Un caso *particolare* frequente è costituito dalla Relazione contenente le “osservazioni” del collegio sindacale prescritta dall'art. 2446, 1° comma, c.c. in occasione delle perdite di esercizio che riducono il capitale sociale al di sotto di un terzo. Altro caso particolare è costituito dal “ parere di congruità” sul prezzo di emissione delle azioni, in caso di aumento di capitale sociale, richiesto al collegio sindacale dall'art. 2441, comma 6°.

⁴ D.Lgs. 29 giugno 1996, n. 367, integrato dal D.Lgs. 23.4.1998, n. 314 e dal D.L. 24.11.2000 n. 345, convertito con modificazioni nella L. 26.1.2001, n.6;

⁵ il testo dell'art.14 del D.Lgs. n.367/1996, nella versione attualmente in vigore è il seguente:

d Il collegio dei revisori è nominato con decreto del Ministero del tesoro di concerto con l'autorità di Governo competente per lo spettacolo. Il collegio si compone di tre membri effettivi e di un supplente, di cui un

disposizioni in tema di collegio sindacale delle società per azioni di cui agli articoli 2399, 2403, 2403-bis, 2404, 2405, 2406 e 2407 del codice civile”

Con questa disposizione l’assetto normativo del collegio dei revisori delle fondazioni viene mutuato interamente da quello del collegio sindacale delle società di capitali, salvo le specificità dovute alla diversità del settore spettacolo.

Ma il D.Lgs. n. 367/1996, pur mutuando dal diritto societario il quadro normativo che riguarda le funzioni dei revisori, apporta tre rilevanti cambiamenti:

- introduce una importante modifica al procedimento di nomina dell’organo di controllo, prescrivendo che un revisore sia designato dal Ministero del tesoro e che la presidenza sia affidata a quest’ultimo;
- prevede una durata dell’incarico più lunga (quattro anni) rispetto ai tre normali per i sindaci della società di capitali;
- prescrive a carico dei revisori un compito particolare che non si riscontra nel collegio sindacale delle società di capitali; ossia l’invio all’autorità di governo competente per lo spettacolo (ora Ministero dei beni ed attività culturali) di una *relazione trimestrale*, in aggiunta a quella annuale con la quale l’organo di controllo fornisce il proprio parere sul bilancio dell’esercizio.

Con le specificità di cui si è appena accennato, l’organo di controllo delle fondazioni, non solo, di colpo, assume una identità analoga all’omologo delle società, ma in un certo senso, presenta anche qualche aspetto migliorativo, rappresentato dalla potenziale maggiore *indipendenza* dei revisori, dovuta alla diversa fonte di nomina.

Nel 2003 prende corpo una delle modifiche più rilevanti riguardante il collegio

membro effettivo ed uno supplente designati in rappresentanza del Ministero del tesoro, un membro effettivo designato dall’autorità competente in materia di spettacolo, e l’altro scelto tra gli iscritti nel registro dei revisori contabili istituito presso il Ministero di grazia e giustizia.

e Il collegio è presieduto dal rappresentante del Ministero del tesoro.

f Il collegio dei revisori esercita il controllo sull’amministrazione della fondazione, riferendo almeno ogni trimestre con apposita relazione all’autorità di Governo competente per lo spettacolo e al ministero del Tesoro. Si applicano in quanto compatibili, le disposizioni in tema di collegio sindacale delle società per azioni di cui agli articoli 2399, 2403, 2403-bis, 2404, 2405, 2406 e 2407 del codice civile.

g Il compenso dei revisori è determinato, all’atto delle nomina, dal Ministero del Tesoro ed è a carico della fondazione.

h I revisori restano in carica quattro anni. Essi possono essere revocati per giusta causa dal Ministero del tesoro di concerto con all’autorità di Governo competente per lo spettacolo.

i In caso di vacanza nel corso del quadriennio, si provvede alla sostituzione con le modalità di cui al comma 1; nelle more il revisore è sostituito dal supplente: Il nuovo revisore scade con quelli in carica.

j Il collegio dei revisori rimane in carica durante l’amministrazione straordinaria di cui all’art. 21.

L’originario testo del comma 1, modificato dall’art. 3-ter del D.L. 31 gennaio 2005, n.7, convertito dalla L. 31 marzo 2005, n.43, prevedeva che solo un componente del collegio dei revisori (con funzioni di Presidente) dovesse essere designato dal Ministero del Tesoro. Con la modifica legislativa citata, a partire dal 2005, anche un secondo componente del collegio è designato dall’autorità competente in materia dello spettacolo (Ministero dei Beni ed Attività culturali)

sindacale, introdotta a seguito della riforma del diritto societario recata dal D.Lgs. n. 6 del 17 gennaio 2003: In base alle nuove norme sulle società di capitali è stato praticamente riscritto l'intero paragrafo III, della sezione VI-bis del capo V del codice civile, dedicato all'organo di controllo tradizionale delle società italiane. I mutamenti previsti dal D.Lgs. n. 6/2003 appaiono ben più radicali del recepimento del D.Lgs. n. 88/1992, in quanto attengono non solo alla qualificazione dei membri costitutivi del collegio sindacale, bensì anche alle loro funzioni.

Le novità introdotte nel codice civile, però, possono essere recepite solo in parte dal decreto n. 367/96 delle fondazioni, in quanto la norma di richiamo automatico (l'art. 14) non risulta aggiornata con gli ultimi cambiamenti civilistici. Ne consegue una situazione di notevole discrasia tra nuove norme del collegio sindacale delle società e quelle vecchie dei revisori delle fondazioni, che vengono aggiornate solo in parte. Ne risulta una situazione interpretativa non poco complicata che, ad avviso di chi scrive, prima o poi, dovrebbe costringere a mettere mano per un'opera di coordinamento e riordino generale.

Con riserva di ritornare nei paragrafi successivi su questi particolari aspetti, si deve sottolineare che con il D.Lgs. n.367/1996 tra collegio sindacale delle società di capitali e collegio dei revisori delle fondazioni comincia a prendere corpo una differenziazione che proseguirà negli anni successivi con diversi atti di normazione primaria e secondaria.

ooo

4 – La diversa indipendenza dei sindaci e dei revisori.

4.1 – Si è accennato che il D. Lgs. n. 367/1996 ha introdotto tre specificità differenziatrici del collegio dei revisori delle fondazioni rispetto all'omologo organo di controllo delle società di capitali.

Il primo tratto distintivo, che ad avviso di chi scrive ha avuto probabilmente una incisività maggiormente innovativa rispetto alla ratio ispiratrice originaria della novella legislativa, è stata la designazione di un componente, con funzioni di Presidente, da parte del Ministero del Tesoro (attualmente Ministero dell'Economia). La designazione di un membro dell'organo di controllo, con l'attribuzione della funzione di Presidente, sicuramente è stata ispirata dalla necessità di operare un controllo più diretto da parte del Ministero dell'Economia su istituzioni che utilizzano in misura molto rilevante risorse finanziarie pubbliche e di cospicua entità. Ma unitamente a questo intento tutelare, di rilevanza del tutto condivisibile, si è aggiunto anche una conseguenza, non meno positiva, costituita dal fatto che l'art. 14, comma 1, del D. Lgs. n. 367/1996, ha avuto anche l'effetto di conferire al collegio dei revisori delle fondazioni un grado di **indipendenza**, *coeteris paribus*, maggiore di quello generalmente riscontrabile nel collegio sindacale delle società di capitali.

* * *

4.2 – Il tema dell'etica e dell'indipendenza sono quelli che più hanno caratterizzato negli anni recenti gli indirizzi internazionali in tema di revisione legale dei conti, soprattutto a partire dalla raccomandazione della Commissione Europea del 16 maggio 2002 sui principi fondamentali della indipendenza del revisore legale dei conti per le società di interesse pubblico, recepiti dalla nuova direttiva sulla revisione del giugno 2006.

In Italia la raccomandazione Ue è stata recepita dapprima in interventi diretti delle istituzioni professionali a tutela della credibilità e della professionalità dei propri iscritti e successivamente, nel mese di luglio 2005, nel documento n. 100 che si affianca ai principi di revisione, col quale la commissione paritetica per la redazione di tali principi ha recepito la raccomandazione, adottandola in base al contesto normativo in essere.⁶

⁶ Questo documento è stato poi ratificato dai Consigli Nazionali dei Ragionieri e dei Dottori Commercialisti, anche se quest'ultimo lo ha considerato applicabile solo alle società di revisione per la revisione delle società quotate o della società che fanno appello al mercato del capitale di rischio ai sensi dell'art. 2409 bis c.c. e non anche ai revisori individuali, eventualmente iscritti in un collegio sindacale che esercita il controllo contabile.

Nel documento sull'indipendenza del 25 gennaio 2005, Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ha indicato alcuni principi base per guidare il sindaco nelle situazioni concrete. Tra questi:

- l'indipendenza del sindaco è un requisito etico soggettivo che non può essere agevolmente assoggettato a verifica ed, in quanto tale, deve essere valutato alla luce di principi di base, piuttosto che secondo regole dettagliate;
- il sindaco deve essere in una posizione di *indipendenza sostanziale* (*independence of mind*) nel senso che deve svolgere il proprio mandato con imparzialità, scetticismo ed onestà intellettuale, sottoponendo a periodico monitoraggio una pluralità di circostanze, situazioni e relazioni di natura generale e di carattere particolare collegate alla specificità dell'incarico, che potrebbero alterare il livello di rischio di indipendenza;
- il sindaco deve essere anche in una posizione di *indipendenza formale* (*independence of appearance*) ossia tale che, un terzo informato, abbia la ragionevole percezione di effettiva indipendenza del sindaco;
- qualora l'ammontare dei corrispettivi ricevuti da un singolo cliente, per servizi di revisione e non, oltrepassi una percentuale critica dei ricavi totali, può crearsi un pericolo di conflitto d'interessi di natura economico-patrimoniale tale da incrinare l'indipendenza del sindaco.

Alla luce dei principi esaminati c'è da chiedersi quale sia attualmente il grado *effettivo* ed *apparente* di indipendenza dei sindaci delle società di capitali nell'ordinamento positivo italiano. Il problema è stato ampiamente discusso da una abbondantissima letteratura dottrinale sin dalla promulgazione del codice civile del 1942 e le conclusioni del dibattito si sono indirizzate verso una posizione critica unanime, additando nella fonte della nomina (l'assemblea dei soci) la causa principale della scarsa efficienza ed indipendenza del collegio sindacale.

Nelle società per azioni e a responsabilità limitata, con organi di amministrazione composti da persone *diverse* dai soci, il collegio sindacale può avere una maggiore indipendenza perché l'organo di controllo non deve fronteggiare delle persone (i soci) che alla scadenza hanno pur sempre il potere di riconfermare o meno l'incarico⁷.

Se, invece, gli amministratori sono tutti o parte dei soci, è evidente che il grado di indipendenza dei revisori è, nei *fatti* e nelle *apparenze*, effettivamente minore, in quanto il controllore (collegio dei revisori) è nominato dal soggetto controllato (i soci-amministratori). E poiché in Italia il numero delle società non quotate a ristretta base azionaria è abbastanza elevato rispetto al totale di tutte le

⁷ È stato osservato che anche in questo caso, sia pure in maniera attenuata, potrebbe sussistere un condizionamento del comportamento dei sindaci di fronte ad amministratori che, pur non essendo soci, abbiano tuttavia strette relazioni personali con i soci.

società di capitali, è evidente che le situazioni di società con collegi sindacali ad *indipendenza limitata* sono molto diffuse⁸

Nelle fondazioni, invece, allo stato attuale⁹, sia il Presidente che un secondo componente dei revisori sono designati, rispettivamente, dal Ministero dell'Economia e dall'autorità competente in materia dello spettacolo (Ministero dei beni e delle attività Culturali) e questa circostanza, da sola, determina una maggiore indipendenza in quanto i revisori non fronteggiano persone che in futuro avranno il potere di riconfermare o meno il loro incarico.

* * *

4.3 - A questo punto, se facciamo un confronto tra il grado di indipendenza del collegio dei revisori delle fondazioni e quello del collegio sindacale di società di capitali, è di tutta evidenza come il paragone volga decisamente a favore del primo. E la ragione sta, come spiegato, nella fonte della nomina.

I revisori delle fondazioni, quindi, che già nel 1996 con il D.Lgs. n. 367 nascono con una maggiore indipendenza strutturale per effetto della designazione del Presidente da parte del Ministero dell'Economia, vedono accrescere ulteriormente tale indipendenza con la novella legislativa del 2005, che ha imposto la designazione anche di un secondo membro dell'organo di controllo da parte dell'autorità competente in materia di spettacolo.

Poiché il requisito dell'*indipendenza reale e nelle apparenze* è quello maggiormente desiderabile in capo ai professionisti che esercitano la funzione di revisori, chi scrive ritiene auspicabile che l'indipendenza dell'organo di controllo delle fondazioni sia ulteriormente accresciuta, *de jure condendo*, attraverso la designazione anche del terzo componente da parte del Ministero dell'Economia o dell'autorità di governo competente in materia di spettacolo.

ooo

5 - La diversa durata dell'incarico

⁸ Del problema si è fatto carico anche la Commissione di studio per il nuovo diritto societario che ha preferito porvi rimedio attraverso un potenziamento delle funzioni del collegio sindacale piuttosto che adottare la soluzione, proposta da molti, di innovare con una nomina pubblica riservata alla magistratura.

⁹ L'art. 3-ter del D.L. 31 gennaio 2005, n.7, convertito dalla L. 31 marzo 2005, n.43, modificando l'art. 14, comma 1. Del D.Lgs. n. 367/1996, prevede, a partire dal 2005, che anche un secondo componente del collegio dei revisori sia designato dall'autorità di governo competente in materia dello spettacolo.

I revisori delle fondazioni restano in carica quattro anni¹⁰ e questa durata è, di tutta evidenza, collegata a quella omologa (di un quadriennio) degli amministratori¹¹.

Nelle società di capitali, in epoca anteriore alla riforma del nuovo diritto societario (in vigore dal 2004), vi era un'identica simmetria tra la durata della carica degli amministratori e quella del collegio sindacale,¹² con la sola differenza di un triennio, rispetto al quadriennio delle fondazioni. La durata triennale si conteggiava in base al trascorrere di 1.095 giorni dopo la data di nomina.¹³ Stessa cosa avviene ora per le fondazioni, con la sola differenza del passare di quattro anni, invece di tre.

Con la riforma societaria del 2004, l'art. 2400 c.c. è mutato e prevede per le società di capitali che i sindaci “...restano in carica tre esercizi, e scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica”.

Una norma del tutto identica¹⁴, nel nuovo diritto societario, esiste anche per gli amministratori, che restano in carica tre esercizi e non più un triennio. Nelle società di capitali, pertanto, la simmetria tra il criterio di durata delle cariche dell'organo gestorio e quella dell'organo di controllo si è mantenuta inalterata.

L'interpretazione più accreditata di questa disposizione individua il primo esercizio nella residua frazione dell'anno della nomina, il secondo esercizio nell'intero anno successivo ed il terzo esercizio nell'intero terzo anno, con l'aggiunta dei mesi e dei giorni del quarto anno (generalmente da gennaio ad aprile) necessari per l'approvazione del bilancio.

In pratica, la somma di queste tre frazioni di tempo determina una permanenza in carica per un periodo che può essere più *lungo* o più *breve* di tre anni. Infatti, se la nomina avviene, ad es., nel mese di gennaio di un certo anno, la scadenza del mandato maturerà, generalmente, nell'aprile del terzo anno successivo, e quindi, con una durata superiore a tre anni. Viceversa, se la carica viene conferita nel dicembre del medesimo anno, la scadenza sarà identica, ma la sua durata effettiva è decisamente inferiore ai tre anni.

La differenza rispetto al passato è stata voluta dal legislatore del nuovo diritto societario per eliminare un inconveniente della vecchia norma che, con una

¹⁰ art. 14, comma 5, del D. Lgs. n. 367/1996;

¹¹ art. 12, comma 5, del D. Lgs. n. 367/1996;

¹² art. 2400, comma 1, c.c. vecchia versione;

¹³ se la nomina avveniva il giorno x dell'anno n , la scadenza maturava il giorno $x - 1$ dell'anno $n + 3$;

¹⁴ art. 2383, comma 2, c.c.

durata fissa del triennio, determinava la scadenza del mandato nel corso dell'anno, senza che l'amministratore (o il sindaco) potesse rendere conto del suo operato nella frazione di anno in cui scadeva la carica.¹⁵ Con la novità, invece, si è fatto in modo che chi lascia un mandato di amministratore (o sindaco), presenti sempre un bilancio della attività svolta fino al momento dell'uscita di scena.

L'innovazione sembra che sia stata accolta con un certo favore dalla dottrina perché ha rimediato ad un certo reale inconveniente, più volte lamentato nel passato. La novità del nuovo diritto societario, però, è da ritenere non applicabile automaticamente pure nel campo delle fondazioni, perché l'art. 2400 c.c. non è compreso tra le norme richiamate ed applicabili, in quanto compatibili, dall'art. 14, comma 5, del D. Lgs. n. 367/1996. Ne consegue che la differenza della normativa relativa alla durata delle cariche dei revisori delle fondazioni e quelle dei sindaci delle società di capitali, si è ampliata per effetto del diverso criterio di conteggio della durata.

Chi scrive ritiene che il diverso modo di conteggiare la durata della carica dell'organo di controllo introdotto dal nuovo diritto societario possa essere utilmente trasferita anche nel campo delle fondazioni in quanto, anche nell'ambito di queste ultime, sussistono i medesimi inconvenienti segnalati per le società. Per porre in atto il cambiamento, però, occorre una esplicita modifica normativa nell'art. 14, comma 5, del D. Lgs. n. 367/1996.¹⁶

Ma se si intraprende questa via, per ragioni di *simmetria*, occorrerebbe procedere alla contemporanea modifica dell'art. 12, comma 5, dello stesso D. Lgs. n. 367, che regola la durata in carica degli amministratori¹⁷.

ooo

5 - La relazione trimestrale del collegio dei revisori

¹⁵ nei casi estremi, se la scadenza della carica avveniva nel mese di dicembre, poteva accadere che l'amministratore o il sindaco lasciasse il suo mandato senza rendere conto, in pratica, di un intero anno di attività.

¹⁶ L'attuale testo del 5° comma dell'art. 14 del D. Lgs. n. 367/1996 è il seguente:

“ I revisori restano in carica quattro anni. Essi possono essere revocati per giusta causa dal Ministero del tesoro di concerto con all'autorità di Governo competente per lo spettacolo ” Un eventuale allineamento con l'attuale tenore dell'art. 2400 c.c. comporterebbe l'adozione del seguente testo:

“ I revisori restano in carica quattro *esercizi*, e *scadono alla data dell'assemblea convocata per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La cessazione dei revisori per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il collegio è stato ricostituito. Essi possono essere revocati per giusta causa dal Ministero del tesoro di concerto con all'autorità di Governo competente per lo spettacolo ”*

¹⁷ il nuovo testo dell'art. 12, comma 5, del D. Lgs. n. 367/1996 potrebbe essere il seguente:

“ I componenti del consiglio di amministrazione, ad eccezione del Presidente, restano in carica quattro *esercizi*, e *scadono alla data dell'organo convocato per l'approvazione del bilancio relativo al terzo esercizio della carica. La cessazione dei componenti del consiglio di amministrazione per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui il consiglio è stato ricostituito. Essi possono essere riconfermati ”*

Come si è già accennato, l'avvento del D. Lgs. n. 367/1996 (art. 14, comma 3) ha prescritto a carico dei revisori delle fondazioni un adempimento periodico specifico che non si riscontra tra le incombenze poste a carico dei sindaci delle società di capitali. La norma dispone che: “ *Il collegio dei revisori esercita il controllo sull'amministrazione della fondazione, riferendo almeno ogni trimestre con apposita relazione all'autorità di Governo competente per lo spettacolo* “

La norma, malgrado l'apparente chiarezza, non sembra consentire una agevole interpretazione, sia per la genericità con cui essa è formulata, sia perché emanata in epoca in cui il contesto normativo del collegio sindacale della società di capitali era alquanto diverso da quello attuale.

La prima domanda che si pone è se la relazione trimestrale debba riguardare solamente il *controllo dell'amministrazione* oppure possa e debba riferire anche su fatti e circostanze che, pur non strettamente attinenti all'amministrazione, possano essere utilmente conosciuti dal Ministero vigilante. Se si osserva la disposizione sotto un profilo meramente letterale, sembrerebbe preferibile la prima soluzione in quanto l'obbligo di relazione trimestrale appare strettamente collegato alla sola attività di *controllo dell'amministrazione*, nel senso che la relazione, altro non sarebbe, se non una fase dello stesso controllo che, appunto, si conclude con il riferire sull'attività svolta all'organo vigilante competente.

Questa interpretazione *ristretta* però, che farebbe leva su un criterio meramente formale di controllo, non sembra che possa essere condivisa, alla luce delle attuali aspettative sulla attività di vigilanza e controllo contabile, notevolmente cambiate dalla nuova formulazione dell'art. 2407 c.c. che ha mutato ed accresciuto notevolmente la responsabilità dei sindaci delle società di capitali. Con l'avvento del nuovo diritto societario vi è stata una decisa transizione da una verifica, spesso solo formale, ad una vigilanza che tocca l'opportunità e la prudenza, se non addirittura un certo merito delle scelte di gestione, riguardo agli interessi della società.

Il riferire solo sul controllo dell'amministrazione, poteva avere un senso con la normativa in essere nel 1996, dove non era prescritta alcuna relazione specifica su questo argomento. Attualmente, invece, i sindaci (ed anche i revisori contabili) nella loro relazione annuale al bilancio devono esplicitamente riferire sul controllo espletato sull'amministrazione e, quindi, alla luce della attuale normativa, la relazione annuale risulterebbe solo una sintesi, e quindi un mero doppione, di quelle trimestrali.

Se le considerazioni che precedono appaiono condivisibili, una interpretazione più *evoluta* della disposizione in questione potrebbe assegnare alla relazione trimestrale un contenuto più ampio del solo riferire in merito al controllo dell'amministrazione. I revisori, insomma, dovrebbero non solo relazionare sul controllo dell'amministrazione, ma anche su altri aspetti diversi della vita e delle condizioni economiche, patrimoniali e finanziarie della fondazione, che si ritiene più utile che siano conosciuti dall'organo vigilante, ben *prima* della pubblicazione dei bilanci. Si pensi, ad es., alla situazione dei conti economici di due esercizi consecutivi chiusi con una perdita del periodo complessivamente superiore al 30% del patrimonio¹⁸. Allo stato attuale la situazione viene conosciuta solo dopo l'approvazione del secondo bilancio. Se, invece, tale condizione emergesse già *nel corso* del secondo esercizio, attraverso la segnalazione trimestrale dei revisori, il Ministero vigilante potrebbe intervenire tempestivamente chiedendo alla fondazione l'adozione di provvedimenti correttivi dell'andamento in corso, che evitino la chiusura del secondo esercizio nelle condizioni previste dall'art. 21 del D. Lgs n. 367. In altre parole, se segnalata con tempestività e prima ancora che si chiuda il secondo bilancio negativo, la situazione di perdite superiori al 30% del patrimonio, potrebbe avere maggiori probabilità di essere risolta *prima* che la situazione giunga al punto da rendere inevitabile l'applicazione del commissariamento.

In generale, però, al di là del problema se sia preferibile una *interpretazione ristretta* o piuttosto *estensiva*, sarebbe opportuno un intervento del Ministero vigilante, eventualmente anche attraverso l'opera chiarificatrice di una apposita circolare, che stabilisca un *contenuto minimo* indispensabile della relazione trimestrale dei revisori contabili. Se il Ministero ritiene che la relazione trimestrale esaurisca il proprio compito riferendo *solamente* sul controllo dell'amministrazione della fondazione, sarebbe opportuno che ciò si sapesse con chiarezza. Ma anche se dovesse essere accolta questa interpretazione *restrittiva*, appare indispensabile che, comunque, detta relazione abbia un *contenuto minimo* stabilito dal Ministero, senza del quale, questo periodico adempimento potrebbe decadere in una mera formalità, priva di ogni contenuto utile alla risoluzione di concreti problemi

Ove prevalga, invece, una interpretazione *estensiva* ed aperta ad una visione meno *formale* dell'attività di vigilanza e controllo del collegio dei revisori, il contenuto minimo, da stabilirsi da parte del Ministero vigilante, dovrebbe essere, ovviamente, più ampio e dovrebbe comprendere, almeno, l'obbligo di:

¹⁸ art. 21 del D. Lgs. n. 367/1996, modificato dall'art. 3-ter del D.L. 31 gennaio 2005, n.7 convertito in L. 31 marzo 2005, n. 43

riferire sull'esistenza di situazioni critiche o di allarme che si ritiene indispensabile conoscere con tempestività.

Un intervento del genere, ad avviso di chi scrive, sarebbe doppiamente utile, perché, da un lato, fornendo più precise istruzioni operative, renderebbe l'attività di vigilanza e controllo dei revisori molto più vicina a quell'intento di più approfondito esame che era, certamente nella mente del legislatore, quando, dettando il contenuto del comma 3 dell'art. 14, D. Lgs. n. 367/1996, ha statuito l'obbligo della relazione trimestrale. Dall'altro, determinerebbe in capo ai revisori un più acuto senso di controllo su quelle situazioni critiche che, si stima opportuno, siano conosciute il più possibile *in anticipo* da parte del Ministero vigilante.

ooo

7 – Il controllo delle entrate di favore

Nel paragrafo 3 si è già accennato che la differenziazione tra collegi sindacali delle società di capitali e revisori dei conti delle fondazioni, ha cominciato a prendere corpo con l'avvento del D. Lgs. n. 369/1996 e si è ampliata con altri provvedimenti normativi successivi con i quali il Ministero vigilante ha chiamato i revisori dei conti a svolgere funzioni di vigilanza e controllo *aggiuntive e specifiche* su particolari atti e situazioni tipiche delle fondazioni.

Un primo esempio si è avuto con il D.Lgs. 23/4/1998, n. 134 il cui art. 8, comma 5, imponeva alle fondazioni, a pena di blocco dei contributi pubblici, di limitare le entrate di favore (tessere nominative e biglietti gratuiti) al 5% dei posti disponibili. Il regolamento 10 giugno 1999, n. 139, all'art. 7, regolava gli "ingressi gratuiti" disciplinando, in caso di violazioni, le sanzioni applicabili che arrivavano fino alla esclusione dei contributi pubblici.

Nel vigore del D.Lgs. n. 134/1998 e del regolamento 10 giugno 1999, n. 139, il Ministero vigilante con diverse circolari¹⁹ rammentava ai revisori l'obbligo di verifica, ammonendoli dall'effettuare controlli parziali, ed imponendo loro di condurre degli esami " per ogni singolo spettacolo a pagamento e con riferimento a ciascun ordine di posti "²⁰

Il D.Lgs. n. 134/1998 fu dichiarato illegittimo²¹ (per eccesso di delega) e la L. 26/1/2001, n. 6, approvata in sua sostituzione e che pure recava analoghe norme sulle fondazioni, " dimenticò" di reintrodurre il limite per gli ingressi di favore.

Per quanto noto allo scrivente, allo stato attuale la materia non sarebbe disciplinata, in quanto dalla declaratoria di incostituzionalità del D.Lgs. n. 134/1998, non sarebbe intervenuta alcuna nuova normativa specifica (legge, decreto ministeriale, circolare), per cui, in pratica, le fondazioni attualmente non sarebbero tenute ad osservare un limite specifico di ingressi gratuiti.

Se le conclusioni di chi scrive sono esatte, questo non significa però, che le fondazioni siano esentate da ogni facoltà di controllo sulle entrate di favore.

Il problema delle entrate di favore si presenta con due aspetti che rappresentano interessi tra loro contrastanti, ma entrambi meritevoli di tutela.

Una norma base del settore (l'art. 3 del D. Lgs. n. 367/1996) impone che, nel perseguimento dei propri fini istituzionali, le fondazioni operino "...secondo

¹⁹ Circc. n. 556/TB28 del 23.3.1999, n. 1271/TB28 del 26.11.1999 e n. 1435/TB28 del 22.12.1999.

²⁰ il controllo " per ogni singolo spettacolo "si giustifica per evitare una eventuale compensazione tra sconfinamenti di un evento ed il minor utilizzo di entrate di favore di un altro;

²¹ con sentenza della Corte Costituzionale del 13.11.2000.

criteri di imprenditorialità ed efficienza, nel rispetto dei vincoli di bilancio “. Per cui, l’effetto sulla riduzione degli incassi, causato dalle entrate di favore, è elemento da tenere presente, nella pianificazione degli inviti, da parte di amministratori di enti che operano con denaro pubblico, dal momento che le sole entrate di favore esplicitamente previste dallo stesso D. Lgs. n. 367 (art. 17, comma 1, lettera b) sono limitate ad incentivi *per promuovere l’accesso ai teatri da parte di studenti e lavoratori*.

Per altro verso, ed in senso del tutto contrario, opera la indubbia necessità di qualsiasi azienda, ente o soggetto che opera nel pubblico, di affidare la propria immagine ad una platea di fruitori più ampia di quelli paganti, specialmente in occasione di speciali eventi o di serate inaugurali. L’opportunità della presenza di personalità del mondo politico ed imprenditoriale, di attuali e possibili futuri sovventori, di giornalisti, di persone responsabili di omologhi teatri potenzialmente interessati agli allestimenti ed, in genere, di personalità che a vario titolo possono conferire lustro all’evento, sono tutti fattori pienamente legittimanti la concessione di entrate di favore, in quanto procurano alla fondazione, al momento ed in futuro, un clima favorevole ed utile per i diversi aspetti della sua vita e delle sue relazioni.

Il limite alle entrate di favore imposto nel passato dalla legge aveva l’intento di conciliare queste due opposte esigenze, riconoscendo, da un lato, la necessità degli ingressi gratuiti, ma, dall’altro, avvertendo il bisogno di contenerli entro certi limiti, per evitare abusi e sconfinamenti non ammissibili.

In questo contrasto di interessi, entrambi meritevoli di adeguata considerazione, l’opera di controllo dei revisori era fondamentale; essa doveva verificare se erano stati superati i limiti stabiliti dal Ministero vigilante. E, in caso positivo, riferire nella relazione trimestrale e richiedere agli amministratori la giustificazione degli scantonamenti. In nessun caso i revisori avrebbero avuto, però, la facoltà di *accogliere* o *respingere* le giustificazioni presentate dagli amministratori, essendo, questa, attività riservata esclusivamente al Ministero vigilante.

Ora che, però, il limite del 5% non sembra che sia imposto da alcuna disposizione normativa, è da ritenere che, comunque, le fondazioni debbano rispettare il principio generale dell’operare *secondo criteri di imprenditorialità ed efficienza, nel rispetto dei vincoli di bilancio*, limitando quanto più è possibile le entrate di favore. La differenza rispetto al passato sta solo nel fatto che, mancando una precisa *soglia critica*, non si potrebbe stabilire *oggettivamente* se si sia passati da una zona di osservanza della legge a quella di

trasgressione della stessa. Per un giudizio del genere occorrerebbe un processo di valutazione intrinsecamente più difficile, da farsi caso per caso, pieno di inevitabili riflessi soggettivi, ma non è detto che, solo per questo, le fondazioni siano autorizzate a non osservare alcun limite in materia di entrate di favore.

Dal canto suo, il collegio dei revisori è da ritenere che anche ora sia ugualmente impegnato ad effettuare i dovuti controlli, con l'obbligo di dover intervenire e segnalare al Ministero vigilante, nella relazione trimestrale, i casi di evidenti abusi.²²

Se queste considerazioni appaiono condivisibili, sarebbe opportuno che il Ministero rivedesse nuovamente la questione ed intervenisse in qualche modo con una disciplina positiva.

ooo

²² E' personale opinione di chi scrive che il limite del 5%, anche se spesso varcato, operi, comunque, come un limite involontariamente avvertito in quanto le fondazioni o non conoscerebbero la sua legale scomparsa oppure lo avvertirebbero come un limite "etico" a livello psicologico inconso.

8 – Il D.M. 28 febbraio 2006 sui compensi artistici

Altro caso di funzioni di vigilanza e controllo *specifiche* su particolari atti e situazioni tipiche delle fondazioni è costituito dal D.M. 28 febbraio 2006²³ adottato in omaggio alla L. 31 marzo 2005, n. 43, recante disposizioni di coordinamento delle fondazioni lirico-sinfoniche. Il provvedimento risponde all'esigenza di contenimento e riduzione dei costi di produzione delle attività del settore, attraverso una piena cognizione da parte dell'Amministrazione vigilante dei costi dei singoli elementi della produzione e con interventi specifici di riproporzionamento dei valori di costo: il tutto nell'intento di stimolare il perseguimento di economie.

Si tratta, sostanzialmente, di un controllo dei compensi artistico-professionali risultanti dai contratti stipulati dalle fondazioni con i diversi artisti; tali compensi non dovrebbero eccedere le misure massime stabilite dal decreto ministeriale per artisti suddivisi in categorie professionali, classi di esperienza e valore artistico.

L'art. 3, comma 7, del D.M. è la disposizione che riguarda in modo particolare l'organo di controllo in quanto prescrive che *“ I collegi dei revisori verificano il rispetto delle prescrizioni di cui al comma 1,²⁴ in particolare per quanto concerne la sottoscrizione delle scritture artistico-professionali fornendo tempestivi referti alla direzione generale dello spettacolo dal vivo e lo sport. I sovrintendenti sono tenuti a presentare alla direzione generale dello spettacolo dal vivo e lo sport, entro il 31 gennaio di ogni anno, una specifica relazione attestante, sotto la propria responsabilità, la omnicomprensività dei trattamenti*

²³ pubblicato sulla G.U. n. 73 del 28 marzo 2006, entrato in vigore il 12 aprile 2006;

²⁴ il contenuto del comma 1 è il seguente:

1. Le fondazioni lirico-sinfoniche sono tenute a:

a) a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sottoscrivere contratti omnicomprensivi di scritture artistiche per cantanti, direttori d'orchestra, registi, scenografi, costumisti, lighting designers, assistenti alla regia, alle scene ed ai costumi, per importi non superiori ai valori massimi indicati per classi di esperienza e valore artistico degli scritturati, nella tabella di regolamentazione dei compensi delle scritture artistico-professionali, di seguito denominata "tabella", allegata al presente decreto e che ne costituisce parte integrante. Gli importi previsti dai contratti relativi al periodo successivo al 1° luglio 2006, eventualmente già sottoscritti alla data di entrata in vigore del presente decreto, superiori ai valori massimi previsti dalla tabella, sono conseguentemente rideterminati;

b) contenere nel biennio 2006-2008 il valore medio dei costi totali derivanti dalle collaborazioni e delle consulenze professionali, anche se previste in pianta organica approvata, incluse quelle di cui all'art. 13, comma 2 del decreto legislativo 29 giugno 1996, n.367, ad esclusione di quelle dell'area artistica e tecnico-artistica, nella misura massima dell'80% rispetto agli omologhi costi dell'anno 2005. In tale percentuale è fissato il costo massimo annuale ammissibile a decorrere dall'anno 2009;

c) contenere nel triennio 2006-2008 il valore medio dei costi totali della produzione, esclusi quelli derivanti dal personale dipendente, nella misura massima del 90% dell'omologo valore del 2005, ricorrendo, anche grazie ai dati desunti dalla banca dati della musica lirica, ad allestimenti, corpi artistici, costumi, materiali scenici propri o già utilizzati da altre fondazioni lirico-sinfoniche, da teatri di tradizione o omologhi organismi esteri, nonché a coproduzioni. In tale percentuale è fissato il costo massimo annuale ammissibile a decorrere dall'anno 2009; “

Con successivo D.M. 4 settembre 2006 è stato eliminato l'obbligo della rideterminazione dei compensi contrattati anteriormente all'entrata in vigore della nuova disciplina

economici relativi alle scritture artistico professionali e l'elenco degli artisti scritturati suddiviso secondo le classi di esperienza e di valore artistico di cui alla tabella. “

Con la norma che precede, quindi, i revisori sono chiamati a svolgere un altro controllo *specifico* del settore, di natura abbastanza complesso, in quanto il D.M., nella sua concreta applicazione, presenta qualche punto di criticità. Tra questi, uno maggiormente segnalato, riguarda la classificazione degli artisti nelle varie classi previste dal D.M., per la quale non sono state fornite adeguate istruzioni. Tale classificazione, pertanto, risente inevitabilmente di criteri soggettivi e viene, quindi, effettuata empiricamente. Ciò può generare situazioni che possono spaziare da comportamenti volutamente elusivi, a quelli di involontaria inosservanza, allorquando si ritiene, ad es., in perfetta buona fede, di classificare un artista in una classe superiore anziché in quell'inferiore²⁵

Altro aspetto delicato è che “ *Nel caso di contratti sottoscritti a decorrere dal 12 aprile 2006 gli importi devono remunerare omnicomprensivamente le prestazioni dell'artista, con esclusione pertanto di ogni clausola o accordo volto a rimborsare ex se spese di soggiorno, viaggio o produzione comunque denominate.*”²⁶ La norma è chiaramente ispirata dalla necessità di evitare comportamenti elusivi, spacciando per rimborsi spese eventuali eccedenze di cachet rispetto al massimo stabilito dal decreto. Riconprendere i rimborsi spese nell'ammontare del compenso, però, può determinare effetti opposti indesiderati, quali il falsare le quotazioni reali di mercato ed un aggravio di spese sui teatri, sia per l'effetto moltiplicatore sul numero delle recite, sia per la tendenza ad allinearsi alle quotazioni più alte.²⁷

La norma del decreto che chiama in causa l'attività dei revisori non appare molto chiara circa le concrete modalità con cui detto controllo debba essere effettuato.

In considerazione della *ratio* ispiratrice della novella legislativa, sembrerebbe abbastanza pacifico che la verifica delle scritture artistiche-professionali debba essere effettuata esaminando *ogni singolo contratto*²⁸ e non su base

²⁵ Si pensi, ad es., al caso di un direttore d'orchestra con un compenso che supera il massimo stabilito per la classe B; in questo caso il problema potrebbe essere risolto classificandolo, volutamente, nella superiore classe A; ma la classificazione in classe A potrebbe essere stata effettuata anche in perfetta buona fede perché si è ritenuto, a ragione, che il direttore avesse tutti i titoli per appartenere alla classe superiore.

²⁶ Circolare n. 6775.5.22.11.04 del 24 maggio 2006 Ministero Beni ed Attività Culturali.

²⁷ Questi effetti negativi sono stati concretamente segnalati da alcune fondazioni.

²⁸ Con apposite istruzioni (n. 6775.5.22.11.04 del 24 maggio 2006, Servizio IV attività liriche – Dipartimento per lo Spettacolo e lo Sport) indirizzate ai Presidenti dei Revisori dei Conti delle Fondazioni il Ministero, ai sensi dell'art.3, comma 7 del D.M., “ *raccomanda di procedere sin da adesso a verificare che censiscano l'esistenza di tutti gli atti idonei ad impegnare legalmente l'ente,*

campionaria; i casi di scostamento dei compensi dal massimo stabilito dal decreto, dovrebbero essere segnalati al Ministero vigilante, non attraverso la relazione trimestrale, ma con appositi comunicati non appena il caso si presenta. Se così non fosse, non si spiegherebbe l'uso dell'espressione " *fornendo tempestivi reperti* ".

Altro punto non molto chiaro riguarda i compiti dei revisori nei riguardi della *specifica relazione* che i sovrintendenti devono inviare al Ministero vigilante, entro il 31 gennaio, "... *attestante, sotto la propria responsabilità, la omnicomprensività dei trattamenti economici relativi alle scritture artistico professionali e l'elenco degli artisti scritturati suddiviso secondo le classi di esperienza e di valore artistico di cui alla tabella.* " Il decreto non sembra fare alcun carico ai revisori circa tale relazione, ma appare non comprensibile che essi non debbano quantomeno attestare la veridicità del suo contenuto.

Anche in questo caso, chi scrive ritiene che, che un'opera chiarificatrice del Ministero vigilante sia opportuna. E in tale evenienza, potrebbe approfittarsi dell'occasione per introdurre anche un modulo ministeriale nel quale effettuare la denuncia, secondo modalità *standardizzate*, dei compensi artistico-professionali erogati nell'anno. L'uso del modulo ministeriale potrebbe rendere *uniformi* le denunce delle varie fondazioni, rendendole anche più comparabili tra loro. E potrebbe anche risolvere l'inconveniente generato dall'obbligo della omnicomprensività dei compensi. Fermo restando lo spirito della norma ministeriale, che vuole il compenso (comprensivo di ogni altra spesa accessoria) non superiore al limite fissato dal decreto, si potrebbe autorizzare le fondazioni a stipulare i contratti, separando i compensi dai rimborsi spese, ma prescrivendo di evidenziare gli uni e gli altri in colonne separate del modulo, in modo da controllare che la loro somma non superi il limite ministeriale. La norma ministeriale perseguirebbe ugualmente lo scopo per cui è stata originata, ma la fondazione non subirebbe gli inconvenienti collegati alla stipula di contratti contenenti compensi omnicomprensivi.

In allegato viene fornita una concreta proposta del modulo in questione.

PARTE SECONDA

SE ALCUNI CAMBIAMENTI NELL'ASSETTO NORMATIVO DEL COLLEGIO SINDACALE DELLE SOCIETÀ DI CAPITALI SONO ESTENSIBILI AL COLLEGIO DEI REVISORI DELLE FONDAZIONI LIRICO-SINFONICHE

9 – L'evoluzione dell'attività di vigilanza e controllo

La riforma organica del nuovo diritto societario²⁹ dal 2004 ha completamente trasformato la disciplina relativa all'organizzazione delle società di capitali, e in particolare delle società per azioni, pur mantenendone inalterate le caratteristiche essenziali. Uno dei principi generali, che ha ispirato la riforma, è stato quello di “definire con chiarezza e precisione i compiti e le responsabilità degli organi sociali.”

Dai commenti dottrinari che hanno accompagnato l'introduzione e l'applicazione delle nuove norme sui controlli societari risulta ormai chiaro l'obiettivo di fondo del legislatore. Questi, assecondando gli orientamenti europei ed internazionali, ha inteso rafforzare ed internazionalizzare le strutture di controllo societario di tutte le società di capitali e, in particolare di quelle per azioni, viste come quelle maggiormente aperte e portatrici degli interessi di un numero elevato di soggetti che hanno rapporti di qualunque tipo con l'impresa e sono pertanto interessati al suo regolare sviluppo³⁰. Per queste società il legislatore ha introdotto norme allineate con quelle che, nel 1998, il Testo Unico della Finanza³¹ aveva definito per le società per azioni nei mercati regolamentati, norme a loro volta parzialmente mutate da quelle di altri paesi dove esistono evoluti mercati dei capitali il cui funzionamento deve essere adeguatamente tutelato anche sul piano normativo. Per raggiungere gli obiettivi voluti, le nuove norme innovano sostanzialmente il sistema di vigilanza e controllo sulle società per azioni, con la separazione del controllo sulla contabilità e sul bilancio dalla vigilanza sull'amministrazione, affidati ad organi differenti dotati della professionalità necessaria per valutare adeguatamente gli specifici fattori di rischio ed orientare su di essi il controllo

Il collegio sindacale che emerge dalla riforma è un organo di controllo destinato ad operare con maggiore efficacia rispetto al passato, soprattutto in virtù della sottrazione della funzione di controllo contabile, e al (conseguente) maggior impegno dei sindaci sulla vigilanza del rispetto, da parte degli amministratori, dei principi di corretta amministrazione.

²⁹ D. Lgs. 17 gennaio 2003, n.6, modificato dal D. Lgs. 6 febbraio 2004, n. 37, integrato dal D. Lgs. 27 dicembre 2004, n. 310;

³⁰ tali soggetti vengono ormai chiamati con il termine comune di *stakeholders*;

³¹ D. Lgs. 21 febbraio 1998, n. 58 (Legge Draghi);

Tralasciando di trattare dei modelli alternativi di controllo mutuati da pratiche societarie straniere e restando a quello "tradizionale" italiano, la riforma distingue nettamente l'attività del collegio sindacale in due parti:

- a) attività di vigilanza e
- b) attività di controllo contabile

L'*attività di vigilanza* riguarda la gestione o l'amministrazione dell'impresa costituita in società e, quindi, l'attività di sorveglianza su:

- osservanza della legge e dello statuto;
- corretta amministrazione;
- adeguatezza del corretto assetto organizzativo, amministrativo adottato dalla società;
- concreto funzionamento dello stesso

Viene pertanto, richiesto ai sindaci di vigilare perché non vengano compiute operazioni:

- estranee all'oggetto sociale;
- in cui un amministratore sia in conflitto di interessi;
- manifestamente imprudenti ed azzardate;
- che possano compromettere l'integrità del patrimonio sociale;
- volte a sopprimere o modificare i diritti attribuiti dalla legge o dallo statuto ai singoli soci;
- in contrasto con le deliberazioni assunte dall'assemblea o dal consiglio di amministrazione;

La vigilanza, in base a considerazioni tecniche legate all'ampiezza dei suoi contenuti, ma anche alla lettera dell'art. 2403 c.c. non può e non deve sconfinare in una valutazione di merito sulla opportunità o convenienza economica delle scelte di gestione degli amministratori. Nello spirito della nuova normativa la stessa non può, però, nemmeno ridursi alla verifica della pura legittimità formale degli atti e delle deliberazioni degli organi della società. Deve ritenersi allora che la vigilanza richiesta debba collocarsi in una posizione intermedia e che quindi essa debba estendersi al contenuto degli atti di gestione degli amministratori per quanto riguarda il loro dovere generale di diligente amministrazione e di rispetto degli obblighi di prudente condotta previsti per la loro funzione, senza la possibilità o il dovere per l'organo di controllo di sindacare sull'opportunità gestionale delle scelte dagli stessi compiute.

L'*attività di controllo contabile* sostanzialmente consiste nel:

- verificare nel corso dell'esercizio la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili;
- verificare che il bilancio di esercizio corrisponda alle risultanze delle

- scritture contabili e alle risultanze degli accertamenti eseguiti e sia conforme alle norme che lo disciplinano;
- esprimere un giudizio sul bilancio.

Per le società per azioni *quotate* e quelle tenute al bilancio consolidato, la separazione tra attività di *vigilanza* e di *controllo contabile* è sempre obbligatoria: la prima viene svolta dal collegio sindacale, mentre la seconda è affidata ad una società di revisione appositamente abilitata ed autorizzata. E' da rilevare che in questa evenienza si realizza una specie di ritorno parziale al passato. Le nuove norme, invero, conformemente a quanto il codice civile disponeva anteriormente alla modifiche introdotte a seguito del recepimento dell'art. 21 del D. Lgs. n. 88/1992 prevedono che l'iscrizione nel registro dei revisori contabili sia richiesta obbligatoriamente ad *un solo membro* effettivo e ad uno supplente nell'ambito del collegio sindacale. Di conseguenza nelle società *quotate*, può essere possibile che nell'organo di controllo siano presenti componenti non revisori contabili. In tale evenienza, però, i componenti non revisori contabili, devono essere scelti tra i docenti universitari di ruolo in materie economico-giuridiche o fra soggetti iscritti in albi professionali dei dottori commercialisti, ragionieri economisti d'impresa, avvocati e consulenti del lavoro.

Per le società per azioni *non quotate* (cosiddette *chiuse*), la separazione delle funzioni di *vigilanza* e di *controllo contabile* è pure la norma, salvo che per scelta (previa apposita previsione statutaria) non si decida di affidare anche il controllo contabile allo stesso collegio sindacale.³² Nel caso non si opti per questa seconda soluzione, scelta possibile solo per le società "chiuse", ci si ritrova nelle stesse condizioni delle società *quotate* e, di conseguenza, valgono le regole già viste. Se, invece si affida anche il controllo contabile al collegio sindacale, i membri dell'organo dovranno essere *tutti* iscritti all'albo dei revisori dei conti.

Per le società a responsabilità limitata che hanno il collegio sindacale per obbligo (dimensione)³³ o per scelta, vige il principio contrario di quello stabilito per le società per azioni; la regola è la unificazione delle funzioni di *vigilanza* e *controllo contabile* in capo al collegio sindacale, salvo che per opzione statutaria non si preferisca la separazione. Valgono le medesime regole delle

³² Tra le ragioni che possono condurre a preferire l'accentramento delle funzioni di controllo si possono identificare la preferenza degli amministratori (che spesso coincidono con gli azionisti di controllo) per un solo organo di controllo con cui confrontarsi, una certa tendenza a non abbandonare modelli consolidati e soprattutto il prevedibile risparmio di spese consentito dall'unificazione delle funzioni di controllo in capo ad un solo organo;

³³ I parametri della Comunitaria 2004 sono i seguenti: totale attivo euro 3.650.000, ricavi delle vendite e delle prestazioni euro 7.300.000, dipendenti n. 50;

società per azioni: se il controllo contabile è affidato anche al collegio sindacale, i membri dell'organo dovranno essere *tutti* iscritti all'albo dei revisori dei conti. Se, invece tale funzione viene affidata ad un revisore esterno, nell'organo di controllo è sufficiente che almeno un membro (e supplente) siano iscritti nell'albo dei revisori contabili, con obbligo, per i restanti, di sceglierli fra soggetti iscritti in albi professionali.

ooo

10 – La concreta operatività del collegio dei revisori

Come si è accennato la riforma organica del nuovo diritto societario ha innovato profondamente il funzionamento del collegio sindacale delle società di capitali di qualsiasi dimensione. L'attività di *controllo contabile* è stata chiaramente distinta e separata dalla vigilanza sulla *legalità e correttezza dell'amministrazione* e questo non solo per i diversi contenuti, ma anche per le qualifiche necessarie a chi effettua tale attività che, nel caso del controllo contabile, deve essere un *revisore* iscritto nell'apposito Registro

Con riferimento alle società non quotate, le sole qui prese in esame, poiché, in virtù dell'art. 14 del D. Lgs. n. 367/1996, le modifiche introdotte dalla nuova normativa societaria si ripercuotono automaticamente, sulla disciplina dei revisori dei conti delle fondazioni lirico-sinfoniche, *in quanto compatibili*, c'è da domandarsi quali siano le conseguenze di ordine pratico che tali novità legislative possono produrre nel funzionamento dell'organo di controllo delle fondazioni lirico-sinfoniche.

Molti degli aspetti innovativi e qualificativi della normativa introdotta dal nuovo diritto societario, per raggiungere i voluti obiettivi di una maggiore tutela, sono stati mutuati dalle norme già introdotte in precedenza nelle società di capitali quotate (TUF). In tale modo il richiamo dell'art. 14 del D. Lgs. n. 367/1996 é l'art. 2407 c.c., nella versione modificata³⁴ rafforza i poteri degli organi di controllo nello svolgimento delle loro funzioni, con conseguente aumento delle responsabilità connesse, per le quali non si fa più riferimento alla diligenza del mandatario, ma alla *professionalità* ed alla *diligenza richiesta dalla natura dell'incarico*.

In passato il riferimento alla semplice diligenza del mandatario e non alla professionalità implicava, in termini pratici, che un sindaco in non pochi casi potesse invocare una certa complessità tecnica che poteva superare la semplice diligenza del mandatario e, di conseguenza, invocare un'assenza di responsabilità. Con il requisito delle *professionalità* che si è sostituito alla diligenza del mandatario, la situazione cambia non poco perché si chiede che il lavoro dei sindaci sia svolto solo da persone competenti. Questo indirizzo, che era già stato anticipato dalla giurisprudenza, è un cambiamento di significativa importanza in quanto dalla lettura combinata degli artt. 2236 e 2407 c.c. porta a concludere che il professionista, potendo difficilmente provare la circostanza esimente di "problemi tecnici di particolare difficoltà" avrà minori possibilità di

³⁴ La nuova formulazione dell'art. 2407, 1° comma, c.c. è la seguente:

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

Il vecchio testo così disponeva:

" I sindaci devono adempiere ai loro doveri con la diligenza del mandatario, sono responsabili delle verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio."

sottrarsi a qualche responsabilità e, quindi, potrà essere ritenuto responsabile anche in caso di “colpa lieve”.

L'introduzione di un diverso secondo parametro per la valutazione dell'azione del sindaco, cioè il richiamo dovuto alla diligenza, induce a domandarsi quali comportamenti siano richiesti per poter affermare che i sindaci abbiano adempiuto ai loro doveri con la professionalità e la *diligenza richiesta dalla natura dell'incarico*. L'interpretazione della diligenza del mandatario del previgente disposto dell'art. 2407 c.c. era sostanzialmente orientata a ritenere che i doveri generali di controllo e vigilanza non comprendevano ogni e qualsiasi atto o fatto sociale, ma solamente quelli che si potevano rilevare o conoscere o impedire attraverso una cura o uno sforzo di attenzione “normali”; Il criterio della normalità escludeva, quindi, che fossero tenuti alla massima diligenza e, quindi, che potessero essere immuni da colpe lievi. Con la novella legislativa la dottrina ritiene che la diligenza dovuta sia quella, variabile in relazione ad ogni caso concreto, richiesta dall'avveduto uomo d'affari o meglio dell'avveduto controllore e revisore. Se è vero che non è possibile individuare delle precise regole di condotta che i sindaci devono seguire nelle varie situazioni, è anche vero che alcuni principi generali possono essere seguiti. Il criterio della media diligenza si estrinseca in un'attività di controllo che deve adattarsi alle situazioni concrete che si verificano. Ad es., la frequenza e l'intensità dei controlli non possono non dipendere dalle situazioni mutevoli e concrete in cui versa la singola società da esaminare, tenuto conto della dimensione, della struttura amministrativa, della caratteristica dell'impresa, ecc.

Nel suo insieme l'attività di vigilanza e controllo svolta dal collegio sindacale, dove incaricato anche del controllo contabile, mantiene gli stessi contenuti di quella svolta nel passato con controlli di legalità e controllo di tipo contabile. Le aspettative però su questo tipo di attività cambiano di molto, perché mutano in alcuni casi i poteri attribuiti e mutano pertanto, anche al di là delle esplicite previsioni di legge, le responsabilità connesse alla carica e, necessariamente anche gli approfondimenti dell'attività svolta.

Per quanto concerne l'attività di vigilanza o controllo di legalità, quindi, vi è stata una decisa transizione da una verifica, spesso solo formale, ad una vigilanza che tocca l'opportunità e la prudenza, se non addirittura un certo merito delle scelte di gestione, riguardo all'interesse sociale. Per quello che riguarda il controllo contabile, se svolto dal collegio sindacale dove è possibile, dovrà sempre più necessariamente orientarsi verso la logica e la metodologia della revisione contabile.

In sintesi, quindi, la nuova formulazione del 1° comma dell'art. 2407 c.c ha cambiato ed accresciuto notevolmente la responsabilità dei sindaci delle società di capitali- Questa modifica, essendo pienamente compatibile, in virtù dell'art.14 del D. Lgs n. 367/1996, interessa anche direttamente i revisori contabili delle fondazioni lirico-sinfoniche. Ne consegue, quindi, che anche l'attività di questi ultimi deve allinearsi perfettamente a quella dell'organo di controllo del società di capitali.

ooo

11 – La separabilità del controllo contabile nelle fondazioni lirico-sinfoniche

Con riferimento all'applicabilità delle nuove norme in materia di collegio sindacale delle società di capitali, un primo interrogativo interessante che si pone, è se è possibile che una fondazione possa attuare la separazione dell'attività di vigilanza da quella di controllo contabile e, quindi, affidare questa seconda funzione ad un organo diverso dal collegio dei revisori, che sarebbe necessariamente un soggetto esterno quali un revisore contabile oppure una società di revisione.

Chi scrive ritiene che a questa domanda non si facile dare una risposta in quanto non desumibile *direttamente* dalla normativa in essere, ma solo attraverso una complessa interpretazione di ordine logico-sistematiche.

L' art. 14 del D. Lgs. n. 367/1996, per disciplinare il ruolo dei revisori contabili nelle fondazioni, da un lato, detta delle norme nuove ed originali per differenziarsi dalle simmetriche disposizioni codicistiche delle società di capitali, mentre, per il rimanente, condivide in pieno la normativa delle società, facendo un esplicito rinvio, *in quanto compatibile*, agli articoli 2399, 2403, 2403-bis, 2404, 2405, 2406 e 2407 del codice civile. Il rinvio, però, era a disposizioni del codice civile che prevedevano l'esistenza di un organo *unico* per lo svolgimento di *tutte* le funzioni del collegio sindacale. Vi era, quindi, perfetta corrispondenza tra il disegno normativo del D. Lgs. n. 367/1996 e la disciplina del collegio sindacale in essere con il vecchio codice civile.

Con le novità del nuovo diritto societario questa corrispondenza non esiste più, in quanto, gli artt. 2409-bis, 2409-ter e 2409-quater c.c., in vigore dal 2004 e che regolano il controllo contabile, non sono richiamati dall'art. 14 del decreto n. 367/1996. In altre parole, mentre nel settore delle fondazioni si continua prevedere l'esistenza di un *unico* organo di controllo, il nuovo codice civile prevede, insieme all'esistenza di un *unico* soggetto che svolge entrambe le attività di vigilanza e controllo contabile, anche la possibilità che queste le funzioni siano svolte da organi differenti o, addirittura, che vi siano organi alternativi al collegio sindacale.

Ma il fatto che il decreto n. 367/1996 sia rimasto *indietro* rispetto all'evoluzione del diritto societario, sul piano logico, non rappresenta alcun ostacolo alla possibilità che le novità introdotte in materia di vigilanza e controllo contabile del collegio sindacale delle società di capitali siano *compatibili* con lo stesso decreto n. 367/1996.

E' da ritenere, quindi, che entrambe le funzioni possano essere svolte anche da

parte del collegio dei revisori, in quanto non impedito dal tenore dell'art. 14 rimasto invariato.

Parimenti, è pure da ritenere che non vi siano ostacoli alla possibilità che le fondazioni, *per scelta*, possano attuare la separazione dell'attività di vigilanza da quella di controllo contabile e, quindi, affidare questa seconda funzione ad un organo diverso dal collegio dei revisori. E' vero, infatti, che gli artt. 2409-bis, 2409-ter e 2409-quater c.c., non sono richiamati dall'art. 14 del decreto n. 367/1996, e, quindi, non si applicano automaticamente. Ma questo non significa che la loro volontaria osservanza sia vietata e che, a seguito di apposita modifica statutaria, dette disposizioni non possano essere adottate dalla fondazione.³⁵

Per mero scrupolo si deve osservare che, se si affida il controllo contabile all'esterno, e quindi ad un organo che non comprende i professionisti di fiducia del Ministero dell'Economia e del Ministero dei Beni ed Attività Culturali, potrebbe argomentarsi che, in pratica, una parte dell'attività amministrativa (la contabilità ed il bilancio) non sarebbe controllata dai tecnici che sono stati incaricati di esercitare, per conto dei due Ministeri, un pubblico controllo sulle fondazioni. Questa obiezione, è però, superabile con l'osservare che l'attività di vigilanza dei revisori comprende anche la sorveglianza dei verbali sul controllo contabile svolto dal revisore esterno, per farne oggetto anche di apposita notizia nella relazione trimestrale. Di conseguenza il Ministero vigilante avrebbe sempre la possibilità, sia pure indirettamente, di conservare un controllo dell'attività amministrativa (contabilità ed il bilancio) della fondazione attraverso il revisore di fiducia designato..

ooo

³⁵ una soluzione del genere è stata adottata dalla Fondazione Teatro alla Scala di Milano, dove all'art. 11, comma 2, dello Statuto è stabilito:

" 11.2 - Il controllo contabile della Fondazione, nei termini di cui all'art. 2409-ter del codice civile è esercitato da una società di revisione iscritta nel registro istituito presso il Ministero della Giustizia.

11.2.1 - L'incarico del controllo contabile è conferito per un triennio, sentito il parere del Collegio dei Revisori, dall'Assemblea che ne determina il corrispettivo.

11.2.2 - Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni degli articoli 2409 bis, ter, quater, quinquies, sexies e septies del codice civile.

Anche lo Statuto della Fondazione Petruzzelli e Teatri di Bari, all'art. 22, comma 7, prevede che " Il Collegio dei Revisori esercita altresì il controllo contabile di cui all'art. 2409-ter del c.c."

12 – La composizione del collegio dei revisori

Altro quesito d'importanza non secondaria riguarda l'interrogativo se le nuove regole di composizione dei collegi sindacali delle società di capitali, accennate alle pagine precedenti, possano valere anche per la composizione dei collegi dei revisori delle fondazioni. In altre parole, si porrebbero le seguenti domande:

- a) i componenti del collegio dei revisori delle fondazioni, debbano essere tutti iscritti all'albo dei revisori contabili?
- b) nel caso in cui si ammetta la possibilità che entrino a far parte anche soggetti non revisori contabili, questi debbono necessariamente essere professionisti dottori commercialisti, ragionieri, avvocati e consulenti del lavoro?

Una risposta a tali interrogativi non sembra possa essere fornita dal contesto normativo attualmente in essere, dal momento che esso è stato progettato solo per le società di capitali e che nel settore delle fondazioni, allo stato, non esiste alcuna norma positiva che preveda l'applicazione automatica delle medesime disposizioni regolatrici l'organo di controllo delle società di capitali.

Se riprendiamo in esame le considerazioni appena svolte, con riguardo alle norme attuali stabilite dal codice civile per il funzionamento del collegio sindacale delle società di capitali, in pratica, si ricavano le seguenti regole:

- quando, per obbligo di legge o per scelta volontaria, è possibile separare la funzione di *vigilanza* da quella di *controllo contabile*, affidando la prima al collegio sindacale e la seconda ad un revisore esterno, nell'organo è obbligatoria la presenza di *un solo* componente iscritto all'albo dei revisori contabili, mentre gli altri devono essere scelti tra docenti universitari di ruolo in materie giuridico-economiche e professionisti iscritti negli albi dei dottori commercialisti, ragionieri economisti d'impresa, avvocati e consulenti del lavoro;
- se, invece, per obbligo di legge o per scelta volontaria, la funzione di *vigilanza* da quella di *controllo contabile*, sono affidate entrambe al collegio sindacale, i componenti dell'organo devono essere *tutti* iscritti all'albo dei revisori contabili.

Dal che si comprende come il legislatore, *in ogni caso*, ha voluto che del controllo contabile si occupino *esclusivamente* persone esperte della materia, perché in entrambe le situazioni l'esame dei conti viene affidato comunque ad un organo formato interamente da professionisti del settore (revisori esterni o collegio interno formato da persone tutte iscritte all'albo dei revisori contabili). E tale scelta, di contenuto indubbiamente garantista, è stata certamente adottata nella prospettiva di ottenere un deciso potenziamento dell'attività di controllo

da parte dell'organo delle società riformato dalle nuove regole. Ciò induce a ritenere, quindi, che queste ultime, sebbene dettate per soggetti di diritto privato (le società di capitali), proprio perché ispirate ad un certo rigore, possano essere identificate anche come *principi di carattere generale*, da adottarsi, in quanto compatibili, anche in situazioni analoghe.

Se, dunque, per soggetti di diritto privato quali sono le società di capitali, il legislatore del codice civile ha voluto disegnare una disciplina rigorosa, perché non pensare che, almeno la medesima severità, non si applichi anche alle fondazioni lirico-sinfoniche, che sono enti operanti con una quota molto rilevante di risorse finanziarie pubbliche e per le quali, proprio a causa di ciò, è stato addirittura, progettato un organo di controllo dotato di maggiore *indipendenza*? Non vi sarebbe alcuna logica motivazione per sostenere che le regole costitutive dell'organo di controllo delle fondazioni possano essere meno severe di quelle delle società di capitali; semmai sarebbe più comprensibile una soluzione opposta.

Allora, se si condivide quanto appena detto la risposta al primo interrogativo a) appare agevole. Nel caso in cui la fondazione non scelga di affidare all'esterno il controllo contabile, i revisori dovrebbero essere tutti iscritti all'albo dei revisori contabili perché devono avere la necessaria qualificazione professionale per esercitare anche il controllo contabile. Se tale compito, invece, viene affidato all'esterno, basterebbe l'iscrizione di un solo componente all'apposito albo dei revisori contabili, mentre i rimanenti dovrebbero essere scelti tra docenti universitari di ruolo in materie giuridico-economiche e professionisti iscritti nell'albo dei dottori commercialisti, ragionieri economisti d'impresa, avvocati e consulenti del lavoro.

Le soluzioni prospettate, però, non sono desumibili *direttamente* e con chiarezza dalla norme attualmente vigenti, ma solo per via *interpretativa*, attraverso un percorso faticoso e, alla fine, pur sempre opinabile. Sarebbe opportuno, invece, che fosse effettuata una adeguata opera di riordino legislativo o, quantomeno, che fossero note le interpretazioni ufficiali del Ministero vigilante attraverso apposite circolari.

ooo

13 – Considerazioni conclusive

.....

La maggiore **indipendenza** del collegio dei revisori, originata dalla diversità di nomina, è una caratteristica che connota fortemente questo organo rispetto al collegio sindacale delle società. Essa andrebbe potenziata, prevedendo che anche il terzo componente sia di nomina Ministeriale. Si avrebbe un organo *totalmente* indipendente dai membri costitutivi della fondazione, con un indubbio ulteriore riflesso positivo sull'efficacia dell'opera di controllo dei revisori.

L'attuale assetto normativo che disciplina la **durata della carica** dei revisori (e degli amministratori) è pienamente motivato dalle specifiche esigenze del settore delle fondazioni, e appare pienamente rispondente alle loro necessità. Eventuali modifiche potrebbero riguardare solamente il criterio di conteggio della durata che, similmente a quanto accade per le società, potrebbe valere per quattro esercizi invece che quattro anni.

La **relazione trimestrale** è un valido strumento con cui il Ministero vigilante potrebbe intensificare in maniera significativa il controllo sulle fondazioni: andrebbe, però, potenziato con la prescrizione di un *contenuto minimo* (da stabilire con una certa attenzione) che consenta di avere notizie in tempi brevi, sia sulle situazioni normali, sia, e soprattutto, nelle situazioni straordinarie. Per queste ultime, in particolare, è vero che il Ministero vigilante ne viene, comunque, a conoscenza; ma se ciò avvenisse *in anticipo*, in non pochi casi si potrebbero evitare conseguenze peggiori.

In materia di **controllo delle entrate di favore**, sebbene la normativa attuale non contenga più un limite oggettivo del 5%, al di là del quale la fondazione possa essere considerata in trasgressione, l'opera dei revisori dovrebbe, comunque, comprendere anche la vigilanza su questo delicato aspetto della gestione delle fondazioni. Nulla impedisce che il limite del 5% possa essere prescritto come un obiettivo *etico* a cui, in ogni caso, attenersi in via generale, salvo situazioni e casi particolari da giustificare. E il contributo dei revisori dovrebbe essere quello di riferire al Ministero vigilante *obbligatoriamente e dettagliatamente*, nella relazione trimestrale, sul comportamento delle fondazioni in materia di ingressi gratuiti. Da non trascurare, poi, l'indubbio effetto

psicologico deterrente che una simile procedura avrebbe sul comportamento delle fondazioni.

Il **decreto sui compensi artistici** (D.M. 28.8.2006) appresta un valido sistema di monitoraggio dei costi della produzione, nell'intento di stimolarne la riduzione e di perseguire economie. Dovrebbe però, forse essere riconsiderato in alcuni suoi aspetti problematici ed, in particolare, sull'obbligo di stipulare i contratti per i compensi artistico-professionali comprensivi di rimborsi spese. La *ratio* ispiratrice della norma è pienamente da condividere, ma gli effetti negativi della sua applicazione (effetto moltiplicatore per le successive recite, quotazioni di mercato falsate, ecc) si potrebbero evitare, consentendo una contrattazione distinta, con l'obbligo di elencare separatamente compensi e rimborsi spese e di considerare la loro somma al fine di stabilire se hanno superato i limiti stabiliti dalla tabella ministeriale.