

26 2695/13



SENT. 12/18/16

R.G. 2695/13

Cron. 1055

ref. 2903

def. 116 MAG. 2016



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO  
TRIBUNALE DI VENEZIA

Sezione Specializzata in materia di Impresa

oggetto: cause di resp.  
contro gli organi am.  
e di controllo, i direttori  
generali e i liquidatori  
delle società, delle  
mutue assicurative e  
coop. "

composta da:

dott.ssa Liliana Guzzo

Presidente

dott.ssa Anna Maria Marra

Giudice relatore

dott. Luca Boccuni

Giudice

ha pronunciato la seguente

SENTENZA

nella causa civile in primo grado, iscritta al n. <sup>2695</sup> 2965 2013 R.G.AA.CC. promossa  
da

Fallimento

A

S.p.a., rappr. e dif. dall'Avv.o

ATTRICE

contro

B

rappr. e dif. dagli Avv.i

*Handwritten signature*

www.osservatoriodiritto.it

e

C, rappr. e dif. dagli Avv.i

e

D, rappr. e dif. dagli Avv.i

CONVENUTI

nonché

E Ltd., rappr. e dif. dagli Avv.i

e

F S.p.a., rappr. e dif. dall'Avv.o

Oggetto: "Cause di responsabilità contro gli organi amministrativi e di controllo, i direttori generali e i liquidatori delle società, delle mutue assicuratrici e cooperative".

Conclusioni:

B A : S.p.a.: "... Il Fallimento A ed il solo dott. danno atto di aver raggiunto un accordo transattivo, senza liberazione

*giacchi*

WWW.Osservatoriodirittoimpresa.it

degli altri convenuti, rispetto ai quali il Fallimento riduce le pretese economiche ... per il Fallimento conferma le conclusioni già depositate in via telematica ...", i.e.: "premesso che - la curatela attrice ha definito transattivamente la quota di responsabilità gravante sul dott. B, senza liberazione dei condebitori solidali, a spese di lite compensate e dichiara di non aver altro a che pretendere nei suoi confronti per i titoli dedotti in giudizio e per ogni altro titolo eventualmente deducibile in relazione all'attività di sindaco svolta dal medesimo a favore di A s.p.a.; - la curatela attrice intende limitare la quantificazione dell'importo di cui chiede condanna risarcitoria a carico dei dott.ri C e D : a un importo non superiore ai due terzi rispetto all'ammontare danno lamentato e, comunque, coerente con la garanzia patrimoniale degli stessi e con il massimale delle loro coperture assicurative; ciò premesso, la curatela attrice precisa come segue le proprie conclusioni nel merito: - accertarsi l'inadempimento dei dott.ri C e D alle obbligazioni su di essi incombenti in qualità di membri del collegio sindacale di A s.p.a., incaricati anche della funzione di revisione contabile; - conseguentemente condannarsi, ai sensi degli artt. 2407 e 2409- sexies c.c., e 146 l.f., i dott.ri C e D in via tra loro solidale, a risarcire al Fallimento A s.p.a. il danno subito nella misura di Euro 1.000.000,00; - con integrale rifusione delle spese (anche in via di rimborso forfetario) e competenze di lite, oltre accessori fiscali e previdenziali."

B : "... Il Fallimento A ed il solo dott. B danno atto di aver raggiunto un accordo transattivo, senza liberazione degli altri convenuti, rispetto ai quali il Fallimento riduce le pretese economiche ... per il dott. B deposita dichiarazione di rinuncia agli atti e di azione nei confronti della terza chiamata E".

C e D : "... precisa le conclusioni già depositate telematicamente ...", i.e.: "voglia l'Ill.mo Giudice adito, ogni diversa e contraria istanza, domanda ed eccezione disattesa, in via pregiudiziale: dichiarare

Guarini

prescritto il diritto al risarcimento del danno azionato dal Fallimento attore, con ogni conseguente statuizione; in via principale: rigettare le domande tutte formulate nei confronti dei convenuti C e D in quanto infondate in fatto e in diritto, con ogni conseguente statuizione; in via subordinata: nella denegata e non creduta ipotesi di condanna, anche solo parziale, di D accertare e dichiarare il diritto dello stesso ad essere garantito da F spa in persona del legale rappresentante pro tempore e per l'effetto condannare F spa in persona del legale rappresentante pro tempore al pagamento della somma oggetto di condanna in favore dell'attore; in ogni caso: con vittoria di spese e competenze di causa.”.

F S.p.a.: “... precisa le conclusioni nel merito come da comparsa di costituzione e risposta, e in via istruttoria come da memoria ex art. 183 VI co n. 2 cpc ...”, i.e.: “- In via principale: respingersi la domanda attorea nei confronti dei convenuti tutti, siccome nulla e infondata in fatto e in diritto, con ogni conseguente statuizione. – In subordine: in denegata ipotesi di accoglimento, anche parziale, della domanda attorea nei confronti del dott. D dichiararsi che la garanzia assicurativa prestata da F spa non opera in relazione al sinistro per cui è causa e conseguentemente respingersi ogni domanda del dott. D nei confronti di F spa. – In via di ulteriore subordine: in denegata ipotesi di accoglimento, anche parziale, della domanda attorea nei confronti del dott. D dichiararsi F spa tenuta alla manleva a favore del dott. D entro i limiti di massimale e con le franchigie previste dalla polizza che si sono descritti in comparsa. – In via ulteriormente subordinata: nella denegata ipotesi di condanna di F in forza della polizza ‘Multirischi del professionista’ n. 73314420, a pagare somme dovute all'assicurato dott. D in solido con gli altri convenuti, limitandosi la condanna alla manleva a carico di F spa alla sola accertanda quota di responsabilità diretta e personale dell'assicurato e non a quella che ad egli derivi dal rapporto di solidarietà con gli altri sindaci o con l'amministratore. – Spese e competenze rifuse.”.

Manleva

**E** Ltd.: "... dichiara di accettare la rinuncia agli atti e all'azione del  
convenuto **B** a spese compensate".

### FATTO E MOTIVI DELLA DECISIONE

Con atto di citazione notificato il 4 settembre 2013 il Fallimento **A**  
S.p.a. esercitava l'azione di responsabilità di cui agli artt. 2407 e 2394 bis c.c. e  
146, co. 2, lett. a), l.f. nei confronti dei componenti del collegio sindacale, dott.

**B** **C** **D** per omesso o  
carente esercizio dei doveri di vigilanza sulla gestione e di controllo contabile in  
relazione alle attività fraudolente compiute dagli amministratori di fatto e di  
diritto, già oggetto di accertamento in sede penale nell'ambito di procedimento  
definitosi con condanna per associazione a delinquere finalizzata alla commissione  
di reati di truffa, bancarotta fraudolenta e frode fiscale degli amministratori.

In particolare, il Fallimento addebitava al collegio sindacale, quale incaricato della  
revisione contabile, l'inadempimento degli obblighi → di acquisizione di elementi  
probativi con riguardo al magazzino e ai documenti di trasporto, → di  
individuazione e vaglio delle operazioni con parti correlate, → di valutazione del  
rischio frodi e di svolgimento delle necessarie verifiche, → di effettuazione dei  
controlli sui bilanci sociali.

Sulla base degli addebiti riportati in sintesi il Fallimento chiedeva la condanna dei  
sindaci al risarcimento del danno nella misura di Euro 10.044.322,79  
(corrispondente all'aggravio della esposizione debitoria della società nei confronti  
delle banche), oltre interessi al saggio legale e rivalutazione monetaria dalla  
domanda al saldo.

Si costituivano i sindaci convenuti eccependo la prescrizione quinquennale del  
diritto al risarcimento dal danno contestando il fondamento della domanda  
risarcitoria; contestavano il fondamento delle pretese risarcitorie; il **B** il  
**D** svolgevano azione di manleva nei confronti delle rispettive compagnie  
assicuratrici.

Si costituivano **E** Ltd., chiamata in garanzia dal **B** e  
**F** S.p.a., chiamata in garanzia dal **D** i, chiedendo il rigetto

*Luca*

della domanda attorea ed eccependo, in ogni caso, l'inoperatività delle polizze ai sensi dell'art. 1892 c.c., i massimali e le franchigie; **F** S.p.a., inoltre, per il caso di condanna in manleva chiedeva che questa venisse limitata alla quota di responsabilità diretta e personale del proprio assicurato, dott.

**D**  
Nelle more del giudizio il Fallimento ed il **B**, concludevano una transazione limitatamente alla quota di responsabilità di quest'ultimo, senza liberazione dei condebitori solidali. Di tale transazione il Fallimento ed il **B** davano atto in udienza.

Il **B** depositava, inoltre, rinuncia agli atti ed all'azione con riferimento alla domanda di manleva rivolta nei confronti di **E** S.p.a., che accettava la rinuncia. Le dette parti concordavano sulla compensazione delle spese azione.

La causa, istruita documentalmente, veniva rimessa al Collegio per la decisione sulle conclusioni indicate in epigrafe.

\*\*\*

A seguito della transazione intervenuta tra il Fallimento **A** S.p.a. e **B** sono venute meno le ragioni del contendere tra le dette parti sicché deve essere dichiarata cessata la materia del contendere tra dette parti con compensazione delle spese.

La rinuncia agli atti rivolta dal **B** ad **E** Limited e l'accettazione della rinuncia comportano l'estinzione del rapporto processuale tra di essi intercorrente. Stante l'accordo in ordine alla compensazione, nessun provvedimento si impone l'adozione ai sensi dell'art. 306 c.p.c..

§§§

Tanto premesso, **A** S.p.a. [d'ora innanzi solo **A** ], operante nel settore del commercio all'ingrosso in Italia ed all'estero di prodotti ortofrutticoli e agricoli in genere e nella gestione di altre aziende di importazione ed esportazione, fu costituita nella forma della società a responsabilità limitata nel 2000; fu

giurando

trasformata in società per azioni con unico socio, **G**, con capitale sociale di Euro 1.000.000,00 nel 2006; a seguito di aumento del capitale sociale ad Euro 1.250.000,00, in data 22 marzo 2007 il **G** cedette il 60% delle azioni di cui era titolare a **H**; in data 14 marzo 2008 fu deliberato un ulteriore aumento del capitale sociale ad Euro 3.000.000,00 ferma la ripartizione del capitale tra il **G** per il 40% e lo **H** per il 60% (doc. 2 attoreo). Amministratore unico sino al 16 febbraio 2006 ne è stato **I** e successivamente il **G** (doc. 2 cit.).

Il Fallimento assume che quanto meno dall'ottobre 2005 **H** svolse il ruolo di amministratore di fatto.

Il collegio sindacale è stato composto dal 12 ottobre 2005 al 30 aprile 2008 dal dott. **B**, nella veste di presidente, dal dott. **C** e dal dott. **D**.

Al rinnovo delle cariche, in data 30 aprile 2008, il **B** non fu confermato a differenza dello **C** il quale assunse la presidenza del collegio sindacale, e del **D**, a cui si aggiunse il dott. **T** (doc. 2 cit.).

Al collegio sindacale era demandata anche la funzione di controllo contabile, come si desume dalla documentazione disponibile (doc. 3 attoreo costituito da un verbale di verifica dell'8 novembre 2005).

La società è stata dichiarata fallita dal Tribunale di Verona con sentenza n. 93 del 14 novembre 2008 (doc. 8 attoreo) su istanza di autofallimento del 24 ottobre 2008 (doc. 7 attoreo).

La presente azione di responsabilità trae origine da una vasta attività fraudolenta culminata nella condanna, per associazione a delinquere finalizzata alla truffa, alla bancarotta fraudolenta ed alla frode fiscale, del socio e amministratore

**G**, del socio e amministratore di fatto **H**, del consulente contabile rag. **K** e di altri soggetti esterni alla società, ai quali è stata applicata la pena concordata.

I sindaci sono stati indagati ma la loro posizione è stata archiviata in data 23 luglio 2010 (doc. 28 attoreo).

L'attività criminosa degli amministratori si è sostanziata nella costituzione di una serie di società aventi sede in Italia e all'estero, correlate a **A**, le quali

*Gianni*

figuravano come fornitori di quest'ultima, che ne era l'unica cliente, ovvero come clienti della stessa, che ne era l'unico fornitore.

In particolare le società fornitrici erano le seguenti:

**L** S.r.l., costituita nel luglio 2005, iscritta nel febbraio 2006, con capitale sociale interamente intestato a **M** dal 29 agosto 2008 ne è divenuto unico socio **N**, di nazionalità rumena; risulta designato, con l'atto costitutivo, nella carica di amministratore unico **I**; **O** ha ricoperto la carica di amministratore unico dal maggio 2006, iscritta in data 23 giugno 2006, successivamente dal 5 settembre 2008 ne è divenuto amministratore unico **N**, di nazionalità rumena; la sede legale fissata in Vicenza dal 29 agosto 2008 è stata trasferita in Romania (doc. 7 di parti **C** e **D**);

**P** S.r.l. con socio unico, costituita in data 10 novembre 2006 con capitale sociale interamente detenuto da **M** sino al 29 agosto 2008 e da

**Q** nel periodo successivo; amministratore unico ne è stato **M** carica iscritta in data 21 novembre 2006, sino alla cessazione iscritta in data 13 ottobre 2008; successivamente **Q** è stato nominato amministratore unico, con atto del 5 settembre 2008 iscritto in data 13 ottobre 2008; in data 10 ottobre 2008 risulta iscritto il trasferimento della sede sociale da Verona in Romania (doc. 8 di parti **C** e **D**);

**R** GmbH, registrata nell'ottobre 2007, con sede legale in Austria, il cui amministratore ne è stato **G** (doc. 9 di parti **C** e **D** - doc. 24 attoreo).

Le società clienti erano le seguenti:

**S** S.r.l. a socio unico, costituita nel luglio 2005, con capitale interamente detenuto sino al 29 agosto 2008 da **O** e successivamente da **Q**, di nazionalità rumena; amministratore unico ne è stato dal novembre 2005 **O** e dall'ottobre 2008 in poi **Q**, carica iscritta il 7 novembre 2008; la sede legale risulta trasferita in data 7 novembre 2008 in Romania da Casaleone (Verona) (doc. 10 di parti **C** e **D**).

**T** S.r.l., costituita nel novembre 2005, con capitale era interamente detenuto sino al 29 agosto 2008 da **M** e successivamente da **Q** ne

*Manuel*



sono stati amministratori **M** dal novembre 2006, **V** e  
**V** cariche iscritte l'11 dicembre 2006, e successivamente **Q**  
nominato il 5 settembre 2008, carica iscritta il 7 ottobre 2008;

**O** vi figurava come preposto al commercio ingrosso settore alimentare (doc. 11  
di parti **C e D**).

**Z** GmbH, costituita nel settembre 2006, con sede legale in Germania, il cui  
amministratore era **N** (doc. 12 di parti **C e D** - doc.  
24 attoreo);

**d** GmbH, costituita nel dicembre 2007 con sede legale in Germania, il cui  
amministratore unico era **G** (doc. 13 di parti **C e D**  
doc. 24 attoreo);

**γ** S.L., con sede legale in Spagna, costituita nel maggio 2007, il cui  
amministratore unico era **G** (doc. 14 di parti **C e D** -  
doc. 24 attoreo).

Con tali società fornitrici o clienti **A** intratteneva rapporti fittizi, *i.e.* le  
operazioni di acquisto e vendita riguardavano merce inesistente.

Le società clienti emettevano fatture nei confronti di **A** che le  
presentava agli istituti di credito per ottenere l'anticipazione dei pagamenti; in tal  
modo **A** si procurava la liquidità necessaria per pagare le società  
fornitrici, le quali facevano pervenire detta liquidità alle società clienti per  
l'effettuazione dei pagamenti delle fatture già scontate, in modo da evitare insoluti.  
Vi era dunque un giro di denaro proveniente dalle banche che scontavano le fatture  
presentate da **A** che da questa passava alle fornitrici e da queste ultime  
alle clienti per tornare a **A** in un circolo che si alimentava del  
progressivo incremento dei fatturati e delle anticipazioni bancarie.

**A** grazie a detto sistema, aumentava sempre più la propria buona  
considerazione presso le banche e ciò le consentiva di aprire sempre nuovo  
rapporti bancari con nuovi istituti, tanto vero che le banche con cui **A**  
operava passarono da sei a tredici.

La fiducia via via acquistata presso le banche rese possibile a **A** lo  
sconto, nei mesi da maggio-giugno a luglio-agosto 2008, di un rilevantisimo  
numero di fatture a seguito del quale si formò un forte indebitamento a fronte di

*Mani*

una diminuzione di redditività di periodo, come risulta dal verbale di verifica del collegio sindacale del 9 settembre 2008.

Tra il settembre e l'ottobre 2008 le società clienti, S S.r.l., T S.r.l., Z GmbH, Y S.L., interruppero contemporaneamente i pagamenti nei confronti di A la quale, grazie all'ingente liquidità procuratasi attraverso lo sconto delle fatture, pagò regolarmente le società fornitrici L S.r.l., P S.r.l. e R GmbH per forniture mai effettuate e che non è stato possibile recuperare da parte del Fallimento trattandosi di scatole vuote.

Il dissesto conseguito all'elevatissimo debito verso le banche ha provocato il fallimento di A

Accanto a tale attività fittizia A aveva comunque mantenuto anche una operatività effettiva. Tuttavia, gli stessi sindaci, in occasione del verbale di verifica del 12 febbraio 2008, selezionavano "da uno Stato Patrimoniale provvisorio al 31.12.2007, [di] alcune posizioni clienti/fornitori per le quali richiedere conferma dei saldi al 31.12.2007 e segnatamente: n. 5 clienti rappresentanti il 72% dell'esposizione complessiva clienti; n. 3 fornitori rappresentanti il 79% dell'esposizione complessiva fornitori" (doc. 17 attoreo). Tale dato dimostra che l'operatività effettiva di A via via ha riguardato una fetta molto ridotta del totale.

Come affermato dai medesimi sindaci nel ricorso ex art. 2409 c.c., nel 2008

A effettuò pagamenti alle società fornitrici: L S.r.l., R GmbH, P S.r.l. per un ammontare di Euro 19.670,006,00; nel corso del 2008

A aumentò di circa 10 milioni di euro il proprio fatturato rispetto all'anno 2007, in cui era stato pari ad Euro 12.559.779,00, e nei mesi di maggio, giugno e luglio 2008 emise nei confronti delle cinque società clienti, S

S.r.l., T S.r.l., Z GmbH, Y S.L., d GmbH, fatture per Euro 12.850.095,00; nei mesi di giugno, luglio, agosto 2008 A

ricevette dagli istituti di credito oltre Euro 7.000.000,00 a titolo di anticipo su fatture (doc. 24 attoreo).

Il volume d'affari crebbe da Euro 4.325.853,00 al 31 dicembre 2005 ad Euro 7.656.211,00 al 31 dicembre 2006 ad Euro 12.383.622,00 al 31 dicembre 2007.

Tali dati di fatto non sono contestati ovvero risultano dalla documentazione in atti.

§§§

Tanto premesso in fatto, il Fallimento ha esercitato le azioni di responsabilità ex art. 2394 *bis*, 2407, 2409 *sexies* c.c. e 146 l.f. nei confronti dei sindaci, investiti anche della funzione di revisione contabile, a cui addebita carenze nell'attività di vigilanza e controllo integranti violazione degli artt. 2403 e 2409 *bis* c.c..

§§§

In via preliminare va giudicata infondata l'eccezione di prescrizione sollevata dai convenuti con riferimento all'azione sociale di responsabilità: al momento della notifica dell'atto di citazione (9 aprile 2013) non si era ancora compiuta la prescrizione quinquennale prevista dagli artt. 2393, co. 4, e 2407 c.c., decorrente dalla cessazione dell'incarico, risalente al 14 novembre 2008.

Ove l'azione esercitata dal Fallimento dovesse essere identificata nell'azione spettante ai creditori sociali ai sensi degli artt. 2394, 2407, 2409 *sexies* ante abrogazione c.c., il termine quinquennale, decorrente dal momento in cui l'insufficienza del patrimonio sociale al soddisfacimento dei crediti risulti da qualsiasi fatto suscettibile di essere conosciuto dai creditori, neppure può ritenersi compiuto al momento della notifica dell'atto di citazione. Il danno che viene in rilievo nella presente causa risulta prodottosi nell'esercizio 2008 per effetto del rapidissimo aumento dell'operatività commerciale di *A* e della interruzione dei pagamenti da parte delle società fittizie con riferimento alle fatture in scadenza nei mesi di settembre e ottobre 2008; la declaratoria di fallimento seguì già con sentenza n. 93 del 14 novembre 2008. All'evidenza la notifica dell'atto di citazione si colloca anteriormente al compimento del quinquennio a far tempo dall'interruzione dei pagamenti da parte delle società clienti, a cui è conseguita l'insufficienza del patrimonio sociale al soddisfacimento dei crediti, sicché non può che essere successiva la conoscibilità da parte dei creditori. Conseguo che la notifica dell'atto di citazione cade anteriormente alla decorrenza

*Mano*

del quinquennio anche a ricollegarla al settembre\ottobre 2008.

§§§

Prima di esaminare gli addebiti, si rileva che, a seguito della riforma del 2003, a norma dell'art. 2407 c.c. nella nuova formulazione i sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico e 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.

Inoltre, in quanto revisori, i sindaci, ai sensi dell'art. 2409 *sexies* c.c. ante abrogazione, sono responsabili nei confronti della società, dei soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri.

Passando all'esame degli addebiti, il Fallimento contesta ai sindaci l'inadempimento di ben specificati obblighi, riferiti in principalità alla funzione dai medesimi ricoperta di controllo contabile e tenuto conto dei principi di revisione elaborati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili -Cndcec- nella versione dell'anno 2002 (doc. 29, 30, 31 attori), corrispondenti ai principi di revisione ISA, *International Standards on auditing*, i quali integrano, poiché lo puntualizzano, il contenuto delle norme codicistiche.

Si tratta in particolare dell'inadempimento dei seguenti obblighi:

- obbligo di acquisizione di elementi probativi con riguardo al magazzino e ai documenti di trasporto,
- obbligo di individuazione e vaglio delle operazioni con parti correlate,
- obbligo di valutazione del rischio frodi e di svolgimento delle necessarie verifiche,
- obbligo di effettuazione dei controlli sui bilanci sociali e di informazione dell'assemblea.

§§§

*Genova*

Con riferimento alla violazione → dell'obbligo di acquisizione di elementi probativi relativi al magazzino ed ai documenti di trasporto, il Fallimento assume che le scorte di magazzino annotate da **A** via via nei bilanci erano aumentate in misura più che proporzionale rispetto all'incremento del fatturato e tale dato era difficilmente spiegabile in ragione della natura stagionale dei prodotti e della rapida deperibilità di essi.

Consistenti giacenze di magazzino al 31 dicembre di ciascun anno, a dire del Fallimento, non erano, dunque, giustificate ed avevano avuto un incremento da un anno all'altro: in dettaglio, le giacenze di magazzino avevano avuto un incremento giudicato dal Fallimento anomalo poiché era passate da Euro 37.000,00 del 2005 ad Euro 103.668,00 nel 2006 sino ad Euro 264.000,00 nel 2007, costituenti rispettivamente lo 0,86% del fatturato al 31 dicembre 2005, l'1,35% del fatturato al 31 dicembre 2006 ed il 2,13% del fatturato al 31 dicembre 2007.

Richiamando il documento di revisione Cndcec 501 (doc. 29 attoreo), il Fallimento sostiene che sarebbe stato onere dei sindaci acquisire i c.d. documenti probativi relativi alle rimanenze di magazzino.

In particolare, il documento 501 prevede che il revisore *"deve ottenere sufficienti ed adeguati elementi probativi relativamente allo loro esistenza e alla loro condizione, assistendo alla rilevazione delle rimanenze durante l'inventario fisico"* o effettuando *"controlli a campione sui movimenti"* e che ove il revisore sia impossibilitato ad assistere all'inventario poiché le rimanenze si trovano in custodia o sotto il controllo di terzi, il revisore *"deve ottenere conferma diretta dei terzi delle quantità e delle condizioni del materiale detenuto per conto della società"* e in caso di esito negativo deve prendere *"visione della documentazione riguardante il materiale presso terzi, per esempio le bolle di consegna"* (pag. 1 e 2 doc. 29 attoreo).

A tali prescrizioni si affiancano nella prospettazione del Fallimento quelle previste dal documento 240 Cndcec pubblicato nel 2006, corrispondente al principio di revisione contabile ISA 240, sulla responsabilità del revisore nel considerare le frodi.

In caso di sospetto, l'invocato documento 240 (doc. 30 attoreo) prevede l'obbligo di *"assistere, senza preavviso, all'inventario in alcune sedi, ovvero assistere alle*

*Luciano*

conte inventariali contemporaneamente in tutte le sedi aziendali” e l’obbligo di “svolgere procedure di revisione aggiuntive mentre si assiste all’inventario”, di “confrontare le quantità dell’esercizio corrente con quelle di esercizi precedenti ... confrontando le quantità fisiche rilevate con la contabilità di magazzino” pag. 40 doc. 30 attoreo).

Segnala il Fallimento che il documento 240 riporta tra gli indici di possibile esistenza di frodi “inusuali variazioni di bilancio o di trends o di importanti indici o relazioni tra dati” (pag. 42 doc. 30 attoreo), tra cui il Fallimento assume vi sia il rapporto tra l’aumento annuo delle scorte di magazzino e l’aumento annuo del fatturato poiché, a suo dire, a fronte di un aumento esponenziale del fatturato ci si attenderebbe una crescita meno che proporzionale delle rimanenze ed una riduzione della loro incidenza percentuale sul fatturato atteso che, in base a regola esperienziale, più rapido è l’aumento degli ordinativi più bassa è la giacenza media delle scorte di magazzino.

Il Fallimento sostiene, dunque, che il collegio sindacale avrebbe dovuto effettuare il controllo delle giacenze fisiche di magazzino ovvero gli altri controlli previsti dai principi di revisione su indicati, anche in ragione della presenza di indici di possibile esistenza di frodi, e sostiene che, se lo avesse fatto, avrebbe rilevato significativi scostamenti rispetto al dato contabile attesa la natura fittizia dell’incremento dell’operatività commerciale e, in occasione dei controlli sui documenti di trasporto, avrebbe rilevato la mancanza delle bolle di consegna per le movimentazioni fittizie.

I sindaci hanno replicato che, in base al documento 501 suddetto, l’obbligo del revisore di acquisire elementi probativi relativamente alle giacenze di magazzino sussiste solo se le rimanenze siano “*significantive nell’ambito del bilancio*” (si veda il documento 501 Sezione A, paragrafo 4) ed hanno sostenuto che nel caso di specie le rimanenze non potessero essere ritenute “*significantive*” attese le percentuali molto basse registrate ed in considerazione del fatto che **A** non commerciava unicamente in frutta e ortaggi deperibili (quali ciliegie e pesche) ma anche in prodotti suscettibili di essere conservati per mesi (quali mele e kiwi), dato fattuale non contestato.

Ebbene, le giacenze di magazzino non possono considerarsi “*significantive*

*Gianni*

*nell'ambito del bilancio*” alla luce delle difese svolte dai sindaci a cui il Fallimento non ha replicato.

Il rapporto percentuale del valore delle scorte di magazzino rispetto al valore del fatturato appare molto contenuto; sarebbe stato onere di parte attrice, nel rispetto degli oneri di allegazione su di essa ricadenti pur a fronte di responsabilità di tipo contrattuale, fornire elementi fattuali atti a comprovare che l'aumento delle giacenze non si giustificava in ragione della specifica tipologia di prodotti, altamente deperibili, commercializzati di anno in anno ovvero corredare le proprie affermazioni di elementi di conoscenza in ordine alle ordinarie giacenze di magazzino registrate dagli operatori del settore. E' vero che il Fallimento ha invocato l'espletamento di consulenza di ufficio ma l'oggetto dell'indagine, per come proposto, appariva del tutto generico ed esplorativo.

Inoltre, parte attrice fa riferimento a dati esperienziali (quali quelli relativi al rapporto tra aumento del fatturato e diminuzione delle scorte) che, non appartenendo al notorio quale regola di comune e diffusa conoscenza, avrebbero richiesto una specifica prova, che invece non è stata offerta.

D'altra parte, la possibilità di conservazione di alcuni prodotti commercializzati da

A . (mele e kiwi) rispetto alla deperibilità di altri prodotti (ciliegie e pesche) parimenti commercializzati da detta società è idonea a giustificare e rendere non anomalo l'aumento delle scorte nella misure indicate, atteso che quell'aumento poteva spiegarsi in ragione delle quantità di commercializzazione dell'uno o dell'altro alimento negli anni di riferimento.

Ne consegue che in assenza del presupposto, costituito dal carattere significativo delle scorte di magazzino nell'ambito del bilancio, non può ritenersi che i sindaci fossero tenuti ad acquisire elementi probativi con riguardo al magazzino ed ai documenti di trasporto in applicazione dei principii di revisione stabiliti dal documento 501 Cndcec ovvero ad effettuare i controlli previsti dal documento 240.

L'addebito, dunque, deve ritenersi non provato.

§§§

Con riferimento alla violazione → dell'obbligo di individuazione e vaglio delle operazioni con parti correlate, il Fallimento ha addebitato ai sindaci detta la violazione in relazione al disposto degli artt. 2403 e 2409 *bis* c.c., come integrati dal documento n. 550 dei principi di revisione pubblicato dal Cndcec nel 2002 (doc. 31 attoreo). La violazione non riguarda, invece, quanto previsto dall'art. 2427, n. 22-*bis*, c.c., introdotto dal d.lgs. n. 173/2008, successivamente ai fatti di causa, disposizione che ha inserito nel contenuto vincolato della nota integrativa al bilancio un'articolata informativa sulle operazioni con parti correlate.

Ciò puntualizzato, richiamando il documento n. 550 (doc. 31 attoreo), corrispondente al principio di revisione internazionale ISA 550, il Fallimento ha affermato che il revisore contabile è tenuto a svolgere procedure di revisione che gli consentano di acquisire elementi probativi sufficienti ed appropriati in ordine all'individuazione ed alla completezza dell'informazione fornita dagli amministratori circa le parti correlate, lo scopo e la natura delle operazioni poste in essere con tali parti e la significatività degli effetti sul bilancio di tali operazioni.

Se anche il documento n. 550 cit. attribuisce agli amministratori il compito di adottare *“un sistema contabile ed un sistema di controllo interno atti ad assicurare che le operazioni con le parti correlate siano adeguatamente identificate nella contabilità ed evidenziate in bilancio”* (pag. 2 paragrafo 5 doc. 31) e non ai revisori, tuttavia il ridetto documento prevede che è compito del revisore contabile l'*“esame delle procedure poste in essere dalla società per identificare le parti correlate”* e la *“richiesta di informazioni su eventuali legami o rapporti tra amministratori e dirigenti della società ed altre entità”* (pag. 2 paragrafo 7, lett. (c) e (d) - doc. 31). Vi si legge, inoltre, che il revisore deve *“prestare particolare attenzione alle operazioni che, date le circostanze, potrebbero apparire anomale e quindi indicare l'esistenza di parti correlate precedentemente non identificate”*, quali le *“operazioni nelle quali la sostanza differisce dalla forma”* e le *“operazioni numerose o rilevanti concentrate su alcuni clienti o fornitori”* (paragrafo 11 pag. 4 doc. 31).

Ebbene, **A** non adottò mai un sistema di controllo interno atto ad assicurare che le operazioni con parti correlate fossero adeguatamente identificate in contabilità ed evidenziate nella nota integrativa al bilancio.

Silvan



Condivisibilmente, dunque, il Fallimento ha sostenuto che sarebbe stato onere del collegio sindacale, investito anche della funzione di controllo contabile, contestare l'assenza di un tale sistema, segnalare la doverosità della introduzione di forme controllo interno per la identificazione delle parti correlate, presupposto dei conseguenti oneri a carico dei revisori di assunzione di informazioni su rapporti e legami tra amministratori e dirigenti dell'una e dell'altra parte e di specifica vigilanza sulle operazioni intercorrenti tra le dette parti.

Altrettanto condivisibilmente il Fallimento ha lamentato che il collegio sindacale non abbia mai ricercato informazioni su eventuali legami o rapporti tra gli amministratori di **A** ed i dirigenti delle società fornitrici o clienti a cui si rivolgeva prevalentemente l'operatività commerciale. Ciò nonostante **A** fosse l'unico cliente delle società fornitrici, come evincibile dalla numerazione progressiva continua delle relative schede contabili e come appurato dallo stesso collegio sindacale nel verbale del 10 ottobre 2008 (doc. 23).

I sindaci si sono difesi sostenendo che sino all'aprile 2008 essi non avevano motivo di approfondire nel dettaglio i rapporti di **A** con clienti e fornitori. In particolare, essi hanno evidenziato quanto alle società fornitrici che lo spostamento in Romania della sede legale di **L** s.r.l. era avvenuta nel settembre 2008 e socio e amministratore ne era **I**, il quale era stato sì amministratore di **A** ma solo sino al 2006; il trasferimento all'estero di **P** S.r.l. era avvenuta il 5 settembre 2008 e socio e amministratore ne era **O**, estraneo a **A**; **R** GmbH con sede legale in Austria, amministrata da **G** era stata costituita solo nell'ottobre 2007, al 31 dicembre 2007 non risultava avere crediti nei confronti di **A**; inoltre, i rapporti tra tali due società erano iniziati nei primi mesi del 2008 sicché la sua effettiva esistenza era venuta in evidenza nella documentazione messa a disposizione del collegio sindacale solo nell'estate 2008.

Quanto alle società clienti i sindaci hanno segnalato che **S** S.r.l. aveva avuto sede legale in Casaleone (Verona), trasferita in Romania solo nel novembre 2008, ed era stata amministrata dal socio unico **O** mentre **Q** era stato nominato amministratore unico solo nell'ottobre 2008 sicché, sino a quel momento, appariva una ordinaria società di diritto italiano; il trasferimento in

*Handwritten signature*

Romania della sede legale di T S.r.l. avvenne solo nel settembre 2008, sino a quel momento aveva avuto sede in Italia ed era stata amministrata dal socio unico M ; Z GmbH era società tedesca amministrata da N ma ciò non poteva suscitare di per sé sospetti; d GmbH, che aveva come amministratore il G fu costituita solo nel dicembre 2007 e registrata a gennaio 2008; x S.L., con sede in Spagna ed amministrata da G , aveva estinto ogni debito nei confronti di A all'inizio dell'anno 2008.

In ogni caso, i sindaci hanno evidenziato come le operazioni con parti correlate che avevano contribuito ad alimentare la truffa fossero state tutte realizzate in poche settimane dell'anno 2008, comprese tra due verifiche del collegio.

Si osserva che tali difese non spiegano l'inottemperanza alle regole di precauzione discendenti dai principi regolanti l'attività di controllo contabile e rilevano più sul piano dell'efficienza causale dell'inottemperanza che su quello della individuazione delle regole non attuate.

Vuol dirsi che resta fermo ed assodato che A non avesse un sistema di rilevazione dell'esistenza di rapporti con parti correlate e che i sindaci avrebbero dovuto segnalarne la mancanza e sollecitarne l'introduzione e, se del caso, adottare iniziative in ipotesi di mancato riscontro della segnalazione da parte degli amministratori. La valutazione dell'efficacia di un sistema di rilevazione di rapporti con parti correlate e di acquisizione di informazioni sullo svolgimento di tali rapporti, essendosi l'attività illecita concentrata in poche settimane tra due verifiche sindacali, attiene alla questione del nesso di causa, successiva rispetto alla individuazione delle regole doverose e non attuate, questione che sarà esaminata di seguito.

Ciò puntualizzato, si osserva che, al fine di individuare le parti correlate, può guardarsi al documento 550 Cndcec (doc. 31 attoreo), corrispondente al principio di revisione internazionale ISA 550, che rinvia al principio IAS 24 del 2005 (doc. 33 attoreo).

Sulla base di tali documenti e principi sono da considerarsi correlate due entità su cui la medesima persona eserciti il controllo e rispettivamente una funzione dirigenziale con responsabilità strategiche.



Nel caso di specie:

**I** amministratore unico di **A** dal 27 settembre 2005 al 16 febbraio 2006 (cfr. doc. 2), è stato nel medesimo periodo socio unico ed amministratore unico di **L** S.r.l. (doc. 7 di parti **C** e **D**);

**G**, socio di **A** dal 16 giugno 2006 (socio unico sino al 27 marzo 2007, poi socio di minoranza), e suo amministratore unico dal 16 febbraio 2006 al 7 novembre 2008, è stato contestualmente amministratore unico di

**R** GmbH, **d** GmbH e di **γ** S.L. (doc. 9, 13 e 14 di parti **C** e **D**).

I rapporti intercorsi tra **A** e dette società sono senz'altro da qualificarsi in termini di rapporti con parti correlate.

Con riguardo ad **L** S.r.l. i sindaci hanno replicato che la commistione tra **A** e **L** S.r.l. si risolse ben presto poiché nel febbraio 2006 **I**

**I** cessò dalla carica di amministratore di **A** e di **E** S.r.l.

Sta di fatto che sia pure per un limitato periodo la commistione vi fu e nessuno la denunciò.

Con riguardo a **R** GmbH e **d** GmbH i sindaci hanno sostenuto che tali società furono costituite solo a fine 2007 e che la condotta illecita si colloca nei primi mesi del 2008.

Anche in tal caso rimane il dato di fatto che la esistenza di correlazione non ebbe modo di emergere in alcun modo poiché mancava un sistema di rilevazione. Il resto giuoca un suo ruolo sul nesso di causa, questione che, si ripete, si affronterà di seguito.

Con riguardo alla società fittizia cliente **γ** S.L., i sindaci hanno, inoltre, replicato che al principio dell'anno 2008 essa aveva estinto ogni debito con

**A**. La circostanza è, però, irrilevante poiché inidonea a far venir meno l'obbligo di accertare i rapporti esistenti fra le due società, a prescindere dalla consistenza della esposizione debitoria nei confronti di **A**.

Anche a voler prescindere dalla commistione di ruoli di controllo e dirigenziali tra **A** e le società fittizie fornitrici o clienti delle quali si è appena detto, va, altresì, considerato che **A** doveva considerarsi parte correlata delle società con cui, fittiziamente operava anche in virtù di ulteriori criteri, ed in

particolare in base al paragrafo 9, lett. b), punto (i), dello IAS 24 secondo cui sussiste correlazione rispetto alle società che siano sotto l'influenza dominante di altra società in ragione di particolari vincoli contrattuali intercorrenti con essa.

Lo stesso art. 2359, co. 1, n. 3, c.c. qualifica controllate le società che sono sotto l'influenza dominante d'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali.

I vincoli contrattuali suscettibili di dar luogo a controllo esterno sono quelli la cui interruzione possa seriamente compromettere la prosecuzione dell'attività imprenditoriale della società controllata ed il cui perdurare, quindi, rappresenti la condizione di esistenza e di sopravvivenza della capacità di impresa della società controllata (si veda Cass. 27 settembre 2001, n. 12094).

Tra i contratti da cui possono dipendere l'esistenza e la sopravvivenza di una società rientrano anche quelli di carattere commerciale allorché si abbia un rapporto commerciale esclusivo.

Nel caso di specie, si è visto come **A** sia stato unico fornitore, sia pure apparente, delle società clienti **S** S.p.A., **T** S.r.l., **Z** GmbH, **d** GmbH e **f** S.L., nonché unico cliente, anche in tal caso solo apparente, delle società fornitrici **L** S.r.l., **P** S.r.l. e **R** GmbH, come si evince anche dalla numerazione progressiva continua delle relative schede contabili e come appurato dallo stesso collegio sindacale in data 10 ottobre 2008 (si veda doc. 23 attoreo).

Le suddette società si trovavano, pertanto, in una totale condizione di dipendenza economica da **A** poiché la loro permanenza sul mercato dipendeva dalla continuità degli affari con quest'ultima. Ne consegue che tutte le ridette società dovevano considerarsi correlate rispetto a **A**.

Non basta. Oltre alle correlazioni tra **A** e le società fornitrici e le società clienti, rivelatesi protagoniste di transazioni apparenti, sin qui descritte, si osserva che vi erano forti correlazioni in senso tecnico tra le società di cui **A** era fittiziamente fornitrice o cliente e con cui aveva sviluppato la parte preponderante della sua operatività commerciale.

In dettaglio:

**O**, tra il giugno 2006 e l'ottobre 2008, è stato contestualmente amministratore unico di **L** S.r.l., socio unico ed amministratore di **S**

*Gianni*

S.r.l., nonché sino al 25 gennaio 2007 preposto al commercio all'ingrosso di T S.r.l.;

M, tra il novembre 2006 e l'ottobre 2008, è stato contestualmente socio unico ed amministratore unico di P S.r.l. e di T S.r.l..

Tali correlazioni sono particolarmente significative poiché perdurate nel tempo.

Si aggiunga che: N, a decorrere dall'ottobre 2008, è stato contestualmente socio unico ed amministratore unico di L S.r.l. e amministratore unico di Z GmbH; Q, a decorrere dall'ottobre 2008, è stato contestualmente socio unico ed amministratore unico di P S.r.l. di S S.r.l. e di T S.r.l..

L'anomala concentrazione dell'operatività di A con le suddette società fittizie fornitrici e fittizie clienti, con le quali essa ha finito per sviluppare la maggior parte della sua operatività apparente, costituisce anche indice della verosimile esistenza di frodi tenuto conto del documento n. 240 Cndcec sulla responsabilità del revisore nel considerare le frodi (doc. 30 attoreo) prevede che "rilevanti operazioni con parti correlate ... non sottoposte a revisione contabile o revisionate da un altro revisore" costituiscono indice di verosimile esistenza di frodi (pag. 33 doc. 30 cit.).

I sindaci hanno contestato che la apparente operatività commerciale di A con le suddette società risalisse al 2005 e comunque ad un'epoca sufficientemente risalente in modo da poter affermare che, se essi si fossero mossi prima, ciò avrebbe consentito di rilevare tempestivamente il fenomeno, esploso nel 2008.

Elementi utili a stabilire all'epoca in cui l'operatività fittizia possa farsi risalire sono desumibili dal verbale di verifica del collegio sindacale del 19 gennaio 2006 (doc. 10 attoreo), ove si prendono in esame fatture di acquisto dalla (fittizia) fornitrice L S.r.l. e di vendita alla (fittizia) cliente S S.r.l., ma anche, e con maggior pregnanza, dai verbali di assunzione di informazioni da agenti della Guardia di Finanza che, nel corso delle indagini sfociate in procedimenti penali nei confronti di amministratori e altri soggetti concorrenti con essi, nel giugno 2010 sentirono tutti i sindaci ed ai dott. B C e D, sottoposero quale prima domanda come fossero stati individuati i cinque clienti che



costituivano il 72% dell'esposizione complessiva clienti e dei tre fornitori che costituivano il 79% dell'esposizione complessiva fornitori; subito dopo tale domanda i verbalizzanti esibivano a ciascun sindaco, compreso il dott. J, sindaco nominato nell'aprile 2008, la fotocopia dei conti di mastro intestati ai fornitori P S.r.l., L S.r.l., I S.r.l. per l'esercizio 2006, nonché ai fornitori P S.r.l. e L S.r.l. per gli esercizi 2007 e 2008 evidenzianti "una numerazione sequenziale e continua delle fatture che tali società hanno emesso nei confronti della A Spa, precisando che l'esame di tali conti di mastro delinea che le citate imprese, per i rispettivi esercizi in precedenza citati, avevano come unico cliente A Spa" e chiedevano se tali dati, comprovanti che le suddette società avevano come unico cliente A pur non rientrando un "infragruppo", avessero suscitato un'esigenza di approfondimento o quantomeno di acquisizione di dati ed elementi di conoscenza in ordine ai soggetti che gestivano le dette società, alla localizzazione delle rispettive sedi, se non anche in ordine all'effettività delle operazioni poste in essere nei confronti di A s.r.l. (doc. 4, 5, 6 attori e doc. 3, 4, 5 e 6 di parte F S.p.a.).

Il dott. B alla prima domanda rispose che si riservava di comunicare i dati richiesti e di consegnare la inerente documentazione nel più breve tempo possibile; alla seconda domanda dichiarò che il collegio aveva acquisito le schede contabili, aveva provveduto alla circolarizzazione ricevendo lettera di risposta dai clienti e dai fornitori interpellati, e provveduto alla riconciliazione dei saldi e che tale attività non aveva suscitato perplessità e/o dubbi sulla veridicità dei rapporti; aggiunse che "le schede contabili acquisite presso la società non necessariamente partono dai movimenti posti in essere dal primo giorno dell'esercizio, stante che l'attività è finalizzata alla conferma dei saldi".

Il dott. C, alla prima domanda rispose che tanto avevano rilevato analizzando la situazione contabile clienti e fornitori di A relativa all'esercizio 2007; alla seconda domanda rispose che "In una situazione contabile da cui si rileva un'ottima patrimonializzazione, mancanza di insoluti, una buona redditività dell'azienda, in una situazione di costante sviluppo, il nostro controllo è stato mirato a controllare la coincidenza con i saldi creditori e/o debitori dell'azienda che, dalle risposte ricevute dai clienti e fornitori circolarizzati,

Guarà

coincidevano con i saldi contabili rilevati dai documenti della società

**A** Spa”.

Il dott. **D** alla prima domanda rispose, come il dott. **C**, che tanto avevano rilevato analizzando la situazione contabile clienti e fornitori di

**A** relativa all'esercizio 2007; alla seconda domanda rispose che, pur avendo visionato le schede contabili di alcuni clienti e di alcuni fornitori, non avevano mai rilevato che la numerazione delle fatture emesse da alcuni fornitori fossero sequenziale e consecutiva.

Il dott. **J**, divenuto sindaco nel maggio 2008, dichiarò di non aver mai visionato le schede contabili dei clienti e dei fornitori e che neppure l'intero collegio sindacale aveva mai fatto un controllo specifico sulle schede contabili clienti e fornitori e quindi non era mai stato rilevato che la numerazione delle fatture emesse da alcuni fornitori di **A** fosse sequenziale e consecutivo e precisò che l'attenzione sui dati rilevabili dalla schede contabili e/o dai singoli saldi contabili viene applicata quando vengono esaminati i dati di bilancio in sede di approvazione dello stesso, circostanza che non si era verificata nel periodo di sua permanenza in carica.

Nel costituirsi in giudizio il convenuto dott. **B**, richiamando autorevole dottrina, ha sostenuto che il revisore deve eseguire un controllo a campione delle risultanze delle scritture contabili e non analitico, controllo quest'ultimo che deve essere effettuato solo ove si ravvisino delle anomalie tali da ingenerare sospetti sulla regolare tenuta della contabilità.

Da quanto precede si desume in primo luogo che le relazioni commerciali tra **A** e le società fornitrici rivelatesi interlocutrici di transazioni fittizie risaliva già all'anno 2006: i documenti esibiti ai sindaci dalla Guardia di Finanza erano connotate da sequenzialità e consecutività e ciò costituisce un elemento significativo del rapporto la dipendenza delle dette società da **A**

In secondo luogo, si desume che i sindaci si limitarono ad un controllo consistente nella verifica degli esiti della circolarizzazione di alcune posizioni di fornitori e clienti e della riconciliazione dei saldi e ciò avevano ritenuto sufficiente poiché l'ottima patrimonializzazione, la mancanza di insoluti, la buona redditività dell'azienda, in una situazione di costante sviluppo, non aveva richiesto altri

*meane*

controlli.

Sta di fatto che, al contrario di quanto ritenuto e considerato dai sindaci, vi erano elementi che avrebbero dovuto mettere in guardia il collegio sindacale a partire dalla la rapida crescita del fatturato, in un periodo non certo di espansione economica, specie negli anni 2007-2008, dato quest'ultimo appartenente al notorio.

Il volume d'affari risulta, infatti, essere cresciuto da Euro 4.325.853 nell'esercizio 2005 ad Euro 7.656.211 nell'esercizio 2006, con aumento annuo del 77%, per giungere infine ad Euro 12.391.642 nell'esercizio 2007, con aumento annuo del 62%.

Analogamente, il saldo clienti risulta essere cresciuto, secondo quanto affermato dal Fallimento e non contestato dai convenuti, da Euro 1.179.320 nell'esercizio 2005 ad Euro 3.490.880 nell'esercizio 2006, con aumento annuo del 196%, per giungere, infine, ad Euro 4.373.745 nell'esercizio 2007, con aumento annuo del 25%.

Non può sottacersi che le verifiche consistenti nelle circolarizzazioni clienti/fornitori nel caso di specie erano del tutto insufficienti ed inadeguate a far emergere alcuna anomalia. Come si è visto, clienti e fornitori fittizi facevano capo ai medesimi soggetti e, in ogni caso, stante il carattere fraudolento delle operazioni, è ovvio che le risposte non potessero che essere rassicuranti, e tuttavia inutili.

D'altra parte, i sindaci, al di là delle funzioni di controllo contabile, in quanto sindaci, hanno compiti di vigilanza più ampi, anche se meno specifici rispetto a quelli propri dei revisori contabili, estesi all'intera gestione ed in questo quadro più ampio essi non possono trincerarsi dietro la regolarità della contabilità.

Il collegio sindacale non ha dato alcun rilievo ai dati su riportati pur visibilmente anomali e non ha svolto verifiche più pregnanti sulle scritture contabili che, ove svolte, avrebbero determinato l'emergere di condotte anomale ben prima del fenomeno manifestatosi nella sua massima gravità nei primi mesi del 2008.

Non assumono carattere decisivo i dati positivi indicati dai sindaci: aumento progressivo del giro d'affari, significative campagne pubblicitarie, esistenza di dipendenti, accredito della società presso numerosi fornitori, acquisto nel 2007 di

*Luciano*



un'ampia e rinnovata struttura immobiliare sita in \_\_\_\_\_, dotata di uffici e magazzino attrezzati, gestione di una reale attività di compravendita di frutta e ortaggi che aveva comportato l'acquisto di costosi macchinari ed impianti, anche recenti, certificazione dei conformità del proprio processo produttivo alla norma EurepGAPFruit and Vegetables nel 2004, assenza di insoluti significativi, assenza di posizioni debitorie di rilievo, assenza di controversie, credito presso le banche.

Tutti tali elementi di valutazione rilevarebbero ove i sindaci fossero soggetti esterni alla società, per esempio i creditori sociali, mentre essi costituiscono l'organo sociale a cui è affidata una funzione di vigilanza e controllo nella società, arricchita della funzione di revisione contabile.

A titolo esemplificativo, la fiducia di cui **A** godeva presso il sistema bancario è fatto inidoneo a sollevare i sindaci\revisori contabili dalle loro responsabilità e ciò per due ordini di ragioni.

In primo luogo, non constano elementi di valutazione dell'operato delle banche, le quali -in ipotesi- potrebbero esse stesse essere incorse in condotte poco attente e negligenti; in secondo luogo, l'argomentare della difesa dei convenuti presenta un vizio di fondo: i sindaci hanno specifici obblighi, come si è visto derivanti da norme codicistiche integrate da principi Cndcec e di revisione internazionali, che devono adempiere in maniera autonoma attraverso i pregiati strumenti di intervento di cui dispongono, senza poter confidare sulle condotte di operatori esterni, sia pure professionali quali sono le banche. E' anzi vero il contrario, e cioè sono quei soggetti a poter confidare sui bilanci e sulle risultanze dei controlli effettuati dai sindaci\revisori.

In conclusione essi hanno omesso di adottare iniziative tese a far sì che **A** si dotasse di un sistema di rilevazione di operazioni con parti correlate le quali devono considerarsi sussistere sin dal 2005\2006.

L'esistenza di un sistema di rilevazione di tali rapporti avrebbe consentito l'emersione di "*evidenti legami tra i soggetti coinvolti (sia con riferimento alla proprietà delle quote sociali sia con riguardo alle cariche di amministrazione)*", come evidenziato dagli stessi sindaci nel verbale di verifica dell'1 ottobre 2008 (doc. 23 attoreo), e la necessità per gli amministratori di fornire informazioni

*Lucas*

consentendo ai sindaci, più in generale, di monitorare i suddetti rapporti.

§§§

Con riguardo alla violazione → dell'obbligo di valutare il rischio di frodi e di svolgere le necessarie verifiche, il revisore contabile è tenuto ad adottare procedure di valutazione del rischio che il bilancio presenti errori significativi dovuti a frodi e a svolgere adeguate procedure di revisione in risposta ai rischi identificati e valutati.

Il già menzionato documento n. 240 del Cndcec sulla responsabilità del revisore nel considerare le frodi (doc. 30 attoreo), corrispondente al principio di revisione internazionale ISA 240, stabilisce regole e fornisce una guida in merito alla responsabilità del revisore nel considerare, durante le revisioni contabili del bilancio, la possibile esistenza di frodi.

Segnala il Fallimento che la regola basilare posta dal documento n. 240 è quella per cui il revisore *“deve mantenere un atteggiamento di scetticismo professionale durante l'intero processo di revisione, tenendo presente che il bilancio può contenere errori significativi dovuti a frodi, indipendentemente dalla esperienza precedentemente acquisita presso l'impresa”*. Ciò comporta *“che il revisore si interroghi costantemente se le informazioni e gli elementi probativi acquisiti segnalino la possibilità di errori significativi dovuti a frodi”*. Nel team di revisione, *“la discussione sulla possibilità che il bilancio contenga errori significativi dovuti a frodi costituisce una fase importante dell'attività di revisione”* (paragrafi 23, 24, 31 doc. 30 cit.).

Al fine di ottenere informazioni da utilizzare per identificare eventuali rischi di errori significativi dovuti a frodi, il revisore è tenuto a svolgere analisi comparative che *“includono procedure di analisi dei ricavi volte a identificare relazioni inusuali o inattese [tra fatti, importi, indici e tendenze] che possono indicare l'esistenza di rischi di errori significativi causati da una falsa informativa economico-finanziaria quali, ad esempio, vendite fittizie ... che potrebbero far presupporre la presenza di accordi non dichiarati”* (paragrafo 54 doc. 30 cit.). Con specifico riferimento ai ricavi, il revisore è chiamato a *“svolgere procedure di analisi comparativa utilizzate come procedure di validità esaminando dati*

*Guarà*

*disaggregati. Ad esempio confrontare le vendite per mese, per linee di prodotto o per settori di attività relative all'esercizio in corso con dati omogenei relativi a periodi precedenti"* (pag. 39).

I convenuti C e D non hanno negato di non aver adottato procedure di valutazione del rischio che i bilanci presentassero errori significativi dovuti a frodi ma hanno replicato che il normale occultamento delle frodi da parte degli amministratori rende difficile per i revisori contabili la loro individuazione concreta.

È pur vero che le frodi sono per loro natura difficili da individuare, sicché la scoperta che un bilancio contiene errori significativi dovuti a frodi non significa di per sé che i revisori contabili abbiano svolto negligenemente il loro lavoro.

Nel caso di specie, tuttavia, sono ravvisabili, come già evidenziato al punto precedente, anomalie che avrebbero dovuto allertare il collegio sindacale e spingerlo a porre in atto tutte le verifiche richieste dal documento n. 240 Cndcec.

Il documento n. 240, infatti, riporta alcuni indici di verosimile esistenza di frodi tra cui la *"rapida crescita o redditività insolita specialmente se confrontata con quella di altre società operanti nello stesso settore"* (pag. 32 doc. 30 ateo), il compimento di *"rilevanti operazioni con parti correlate ... non sottoposte a revisione contabile o revisionate da un altro revisore"* (pag. 33 doc. 30 cit.), le *"inusuali variazioni di bilancio o di trends o di importanti indici o relazioni tra dati quali, ad esempio, crediti che crescono più rapidamente dei ricavi"*.

Nel caso di A i sindaci non hanno prestato attenzione alla rapida crescita del fatturato ed all'aumento degli affidamenti bancari presso istituti di credito passati da sei a tredici ed hanno anzi interpretato detti indici quali segnali positivi e tranquillizzanti. A tali dati il collegio sindacale non ha dato il giusto rilievo e, in particolare, non li considerati con il dovuto "scetticismo" richiesto dai principi di revisione.

§§§

Infine, con riferimento → all'obbligo di effettuazione dei controlli sui bilanci sociali e di riferire all'assemblea dei soci è sufficiente osservare che tale doglianza

*Illegale*

si risolve e rimane assorbita dalle violazioni sin qui esaminate non essendovi prova di attestazioni non veridiche in senso proprio.

§§§

Accertata conclusivamente la violazione → dell'obbligo di individuazione e vaglio delle operazioni con parti correlate e → dell'obbligo di valutazione del rischio frodi e di svolgimento delle necessarie verifiche, va ora verificata la sussistenza di un nesso di causa tra gli addebiti ed il danno lamentato.

A dire del Fallimento il collegio sindacale si attivò troppo tardi quando ormai le società clienti avevano interrotto i pagamenti a **A** e le banche avevano rilevato macroscopiche irregolarità, poiché solo nell'ottobre 2008, come emergente dai verbali di verifica sindacale dell'1 ottobre 2008, del 2 ottobre 2008, del 10 ottobre 2008 (doc. 21, 22 e 23 attori), effettuarono approfonditi controlli a cui seguì la presentazione di denuncia ex art. 2409 c.c. nonostante numerose anomalie trascurate sino all'ottobre 2008, mentre i convenuti nella sostanza si sono difesi sostenendo che, attesa la concentrazione delle operazioni di sconto nei mesi di giugno, luglio e agosto 2008, l'eventuale adempimento non avrebbe potuto impedire quanto accaduto.

Si osserva che occorre tener conto della peculiarità della verifica della sussistenza del nesso causale in caso di condotte omissive.

L'art. 2407, co. 2, c.c. prevede che la responsabilità solidale di amministratori e sindaci *"quando il danno non si sarebbe verificato se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica"*.

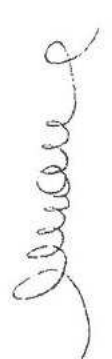
Il riferimento alla vigilanza comporta che i sindaci devono aver posto in essere tutto quanto era nelle loro possibilità per impedire o ostacolare la condotta illegittima degli amministratori in modo da evitare il verificarsi del danno o limitarne l'entità.

Occorre quindi accertare se un diverso e più diligente operato dei sindaci nell'esercizio dei loro compiti sarebbe stato idoneo ad evitare le conseguenze degli illeciti compiuti dagli amministratori in base ad un ragionamento controfattuale (che si trova codificato nell'art. 1221, co. 1, c.c. dettato in materia di conseguenze

della costituzione in mora), con il correttivo dell'inserimento virtuale, nel percorso della ricostruzione logica, della condotta omessa (Cass. 8 febbraio 2005, n. 2538; Cass. 29 ottobre 2013, n. 24362 secondo cui *"Al fine dell'affermazione della responsabilità dei sindaci di società per il loro illegittimo comportamento omissivo, è necessario accertare il nesso causale - la cui prova spetta al danneggiato - tra il comportamento illegittimo dei sindaci e le conseguenze che ne siano derivate, a tal fine occorrendo verificare che un diverso e più diligente comportamento dei sindaci nell'esercizio dei loro compiti (tra cui la mancata tempestiva segnalazione della situazione agli organi di vigilanza esterni) sarebbe stato idoneo ad evitare le disastrose conseguenze degli illeciti compiuti dagli amministratori"*).

E' orientamento consolidato della giurisprudenza anche di legittimità, ai fini della sussistenza del nesso di causa (art. 1223 c.c.), ritenere sufficiente la valutazione che la condotta omessa avrebbe avuto serie ed apprezzabili probabilità di evitare il danno, diversamente da quanto si richiede in ambito penalistico, ivi compresa la responsabilità penale dei sindaci, ove è necessario un alto ed elevato grado di credibilità razionale o di probabilità logica (sentenza c.d. Franzese - Cass. pen. s.u. 10 luglio 2002).

Ebbene, deve ritenersi, con serio ed apprezzabile grado di probabilità, che se i sindaci avessero segnalato la mancanza di un sistema di rilevazione di rapporti con parti correlate e se avessero adottato controlli tesi a svelare l'esistenza di frodi, stanti gli indizi anomali costituiti dall'aumento consistente dei fatturati, sarebbero emersi tempestivamente, e comunque prima dell'ottobre 2008, i dati anomali costituiti dai rapporti con un alto numero di parti correlate, uniche fornitrici o uniche clienti di **A**, dalla stessa dipendenti e connotate da forti promiscuità nelle compagini sociali e gestorie e ciò avrebbe determinato l'apprestamento di un sistema di allarme tale da consentire ai sindaci di riscontrare quanto si è verificato nel 2008, e cioè l'emissione di un altissimo numero di fatture false a fronte di transazioni commerciali fittizie nei confronti di società apparenti clienti, scontate in banca al fine di procurarsi liquidità veicolata verso le apparenti fornitrici da cui è derivata un'esposizione debitoria elevatissima verso le banche atteso che le fatture scontate non sono state pagate dalle apparenti clienti.



Si deve, pertanto, concludere che, se il collegio sindacale avesse correttamente adempiuto i propri obblighi con professionalità e diligenza, svolgendo tempestivamente gli opportuni controlli sulle società fornitrici e clienti di

**A**, al fine di verificare la loro eventuale natura di parti correlate, l'attività fraudolenta posta in essere dagli amministratori avrebbe incontrato un ostacolo ovvero si sarebbe arrestata prima di quanto avvenuto e non si sarebbero verificati l'esposizione debitoria verso le banche e i pagamenti a favore delle società clienti fittizie, i quali hanno provocato un'emorragia di denaro che non è stato possibile recuperare o quantomeno il fenomeno non si sarebbe verificato con la gravità che lo ha connotato.

Non può poi sottacersi che in occasione della verifica del 12 febbraio 2008, i sindaci, come si è detto sopra, individuarono cinque clienti che costituivano il 72% dell'esposizione debitoria complessiva clienti e tre clienti che costituivano il 79% dell'esposizione complessiva fornitori e pur tuttavia, nonostante l'anomalia di tali dati, si limitarono a disporre controlli consistenti nella circolarizzazione delle posizioni. Se almeno allora si fossero attivati disponendo maggiori e più penetranti controlli, è ragionevole ritenere che le condotte delittuose che essi stessi affermano essersi verificate nei mesi di giugno, luglio ed agosto 2008, consistenti nello sconto dell'elevatissimo numero di fatture emesse dalle società clienti fittizie, sarebbero state impedito o se non altro ostacolate in parte. Del resto, come segnalato dalla Guardia di Finanza (si veda la nota redatta a seguito di delega di indagine - doc. 7 di parte **F** S.p.a.), i sindaci, oltre a non aver mai analizzato in modo analitico e complessivo le schede contabili dei clienti e dei fornitori di

**A** non effettuarono un controllo completo in occasione della selezione dei clienti e dei fornitori per l'esecuzione della circolarizzazione dei medesimi neppure dopo la verifica del 12 febbraio 2008 nonostante gli elementi anomali da essi stessi riscontrati, e cioè la concentrazione dell'esposizione creditoria con clienti e con fornitori su pochissime società, e si limitarono all'esame di schede contabili in misura parziale e circoscritta all'ultimo periodo dell'esercizio 2007.

Un più ampio controllo delle schede contabili avrebbe agevolmente consentito al collegio sindacale di verificare che **P** S.r.l., **L** S.r.l., **S** S.r.l., **R** GmbH avevano come unico interlocutore **A** posto che le fatture




da esse emesse ed annotate nella contabilità di **A** avevano una numerazione progressiva e senza soluzione di continuità, fatto anomalo costituente spia di irregolarità la quale, una volta rilevata, avrebbe richiesto le verifiche sulle compagini sociali e sulle composizioni degli organi gestorie che i sindaci effettuarono solo nell'ottobre 2008 scoprendo le correlazioni e le interessenze sopra descritte in dettaglio.

Analogamente essi non si attivarono quando, nel giugno 2008, dalla documentazione Intrastat (doc. 16 attoreo), relativa agli scambi intracomunitari, riscontrarono un vertiginoso incremento delle importazioni e delle esportazioni intracomunitarie rispetto ai risultati delle verifiche precedenti.

Ed invece i sindaci si ritrovarono, nella verifica del 9 settembre 2008, a rilevare un forte incremento del fatturato nel trimestre, un saldo creditorio al 31 luglio 2008 molto elevato, pari ad Euro 17.913.978,00, mentre al 30 aprile 2008 era pari ad Euro 3.120.964, ed un saldo conto anticipazioni Italia di Euro 6.117.771,00 a fronte di un saldo al 30 aprile 2008 pari ad Euro 2.588.975,00 e solo allora interpellarono il rag. **K** e l'amministratore **G** ed avviarono approfondimenti sui dati contabili della società, ancora astenendosi da denunce per evitare un'eventuale querela per calunnia (si vedano le dichiarazioni rese dallo **C** alla Guardia di Finanza - doc. 4 attoreo), per procedere, infine, ma sterilmente alla presentazione delle denuncia ex art. 2409 c.c. in data 12 ottobre 2008, quando ormai il danno si era manifestato nella sua massima intensità.

A quest'ultimo proposito si osserva che la domanda del Fallimento non può interpretarsi come circoscritta alle condotte tenute ovvero omesse dal collegio sindacale sino al 30 aprile 2008 sol perché il dott. **B** non fu confermato nell'incarico. Trattasi di conclusione non sorretta da alcuno specifico contenuto dell'atto di citazione: la domanda risarcitoria fondata sugli addebiti esaminati non può che riferirsi all'intero arco temporale di permanenza nell'incarico da parte di ciascuno dei sindaci.

Quanto al danno, questo deve considerarsi equivalente all'esposizione debitoria nei confronti del ceto bancario, creatasi a seguito delle condotte illecite tenute dagli amministratori nei confronti del ceto bancario, esposizione prudenzialmente determinata in Euro 10.000.000,00, dato non specificamente contestato



(desumibile, in ogni caso, dal doc. 9 - stato passivo dichiarato esecutivo in data 22 settembre 2009). Tuttavia, parte attrice -ferma la riduzione del danno ai due terzi stante l'intervenuta transazione intervenuta con il **B** - ha limitato la somma oggetto di risarcimento a complessivi Euro 1.000.000,00.

Di tale limitazione si prende atto; irrilevanti ai fini del decidere ed insindacabili sono le ragioni della limitazione né da essa possono farsi discendere in maniera suggestiva elementi di dubbio in relazione al fondamento della pretesa.

Sulla base delle considerazioni che precedono deve ritenersi che il Fallimento abbia provato la condotta dei sindaci contraria ai loro doveri, il nesso causale ed il danno risentito dalla società.

Competeva ai sindaci e revisori contabili provare il proprio adempimento ovvero che l'inadempimento non fosse loro imputabile in omaggio all'art. 1218 c.c..

Tale prova è mancata.

§§§

Conclusivamente **C** e **D** vanno condannati a versare a titolo di risarcimento del danno in favore del Fallimento **A** la somma complessiva di Euro 1.000.000,00, come circoscritta da parte attrice e da intendersi liquidata all'attualità, oltre interessi legali dalla presente pronuncia al saldo.

§§§

Resta da esaminare la domanda di garanzia proposta dal **D** nei confronti della propria compagnia assicuratrice, la quale ha eccepito, al fine di sottrarsi al pagamento, la violazione da parte del **D**, dell'art. 1892 c.c.

La domanda va rigettata avendo il **D** quanto meno colposamente taciuto, al momento della sottoscrizione della polizza in data 21 luglio 2010 l'esistenza di circostanze che avrebbero potuto determinare richieste di risarcimento indennizzabili ai sensi di polizza, e in particolare il fatto di essere indagato nella veste di sindaco di **A** nell'ambito di procedimento penale per bancarotta fraudolenta dalla Procura presso il Tribunale di Verona, suscettibile di costituire



una fonte di responsabilità risarcitoria.

Risultano documentalmente le dichiarazioni con cui il **D** affermava di non essere a conoscenza di circostanze o situazioni suscettibili di determinare richieste di risarcimento indennizzabili con la polizza (si vedano la polizza e le condizioni di polizza - doc. 1 e 2 di **F** s.p.a.).

Risulta documentalmente che il **D** fu sentito in data 8 giugno 2010 dalla Guardia di Finanza a sommarie informazioni, così come gli altri componenti del collegio sindacale; in data 21 giugno 2010 riceveva la notifica della richiesta di proroga delle indagini preliminari depositata dal P.M. l'8 giugno 2010 ed apprendeva di essere indagato per il reato di bancarotta fraudolenta; in data 30 giugno 2010 depositava l'atto di nomina dei propri difensori nel procedimento penale n. \09 R.G.N.R. (doc. di **F** da 3 a 9).

La circostanza taciuta è tale che se l'assicuratore ne avesse avuto conoscenza non avrebbe dato il consenso o non lo avrebbe dato alle medesime condizioni poiché la predisposizione di un questionario includente una domanda su circostanze da cui possa derivare una responsabilità risarcitoria costituisce un indice del fatto che la compagnia vi annette importanza (Cass. 6 giugno 2014, n. 12831). D'altra parte è innegabile che una vicenda quale quella che ha riguardato **A** potesse provocare richieste risarcitorie nei confronti dei sindaci, anche solo per condotte colpose. Irrilevante è il fatto che nei confronti del **D** sia stato emesso decreto di archiviazione posto che la ravvisata insussistenza della responsabilità penale non escludeva di per sé la configurabilità di responsabilità di tipo civilistico, come puntualizzato dallo stesso G.I.P. (doc. 28 attoreo).

Assorbita ogni altra eccezione o questione, dalle considerazioni che precedono consegue la legittimità del rifiuto di pagamento dell'indennizzo (Cass. 4 gennaio 2010, n. 11).

§§§

Le spese di lite, liquidate in dispositivo in base al d.m. n. 55\2014, applicabile anche alle controversie instaurate anteriormente, seguono la soccombenza nel rapporto processuale tra il Fallimento e i sindaci **C e D**

*Manca*

Parimenti seguono la soccombenza le spese di lite, nella misura liquidata in dispositivo tenendo conto della specificità della controversia, nel rapporto processuale tra il **D** e la sua compagnia assicuratrice.

**P.Q.M.**

Il Tribunale in composizione collegiale, definitivamente pronunciando, così provvede:

1) dichiara cessata la materia del contendere tra il Fallimento **A** S.p.a. e **B** ;

dichiara compensate le spese di lite tra le dette parti;

2) dichiara estinto il giudizio tra **B** e **E** nulla per le spese tra le dette parti.

3) condanna **C** e **D** in solido tra loro, a pagare in favore di Fallimento **A** S.p.a. a titolo di risarcimento del danno la somma di Euro 1.000.000,00, oltre interessi legali dalla presente pronuncia al saldo;

condanna **C** e **D**, in solido tra loro, alla rifusione in favore di Fallimento **A** S.p.a. delle spese di lite, liquidate in Euro 2.965,64 per anticipazioni ed in Euro 27.804,00 per compensi professionali, oltre spese generali, i.v.a. e c.p.a.;

4) rigetta la domanda di garanzia proposta da **D** nei confronti di **F** S.p.a.;

condanna **D** alla rifusione in favore di **F** S.p.a. delle spese di lite liquidate in Euro 16.500,00 per compensi professionali, oltre spese generali, i.v.a. e c.p.a..

Così deciso in Venezia nella camera di consiglio del 7 aprile 2016.

**Il Giudice estensore**

(dott.ssa Anna Maria Marra)



**Il Presidente**

(dott.ssa Liliana Guzzo)



Scrit. 1218/16

IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO  
ELISABETTA BELLEMO

*Bellemo*

TRIBUNALE DI VENEZIA DEPOSITATO
16 MAG. 2016
IL FUNZIONARIO GIUDIZIARIO ELISABETTA BELLEMO

*Bellemo*

[www.osservatoriodirittoimpresa.it](http://www.osservatoriodirittoimpresa.it)

[www.osservatoriodirittoimpresa.it](http://www.osservatoriodirittoimpresa.it)