



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Documento

**LA FASE DI NOMINA DEI REVISORI LEGALI DEI CONTI E DEI COMPONENTI DEGLI ORGANI
DI CONTROLLO NEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE
NEL PERIODO TRANSITORIO ALLA LUCE DELLA NOTA N. 11560 DEL 2 NOVEMBRE 2020
DEL MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI**

Dicembre, 2020



Indice

Oggetto del presente documento	3
Ambito normativo di riferimento	3
Aspetti operativi e consequenziali derivanti dall'interpretazione ministeriale	5
Ambito di applicazione.....	6
Conseguenze operative.....	7

Oggetto del presente documento

L'attività di vigilanza e la revisione legale dei conti degli enti del Terzo settore rappresentano ambiti di assoluto rilievo per gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, in particolare per i commercialisti che risultano iscritti anche nel registro dei revisori legali tenuto presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze.

La Nota n.11560 del 2 novembre 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, "Codice del Terzo Settore: Nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti - Decorrenza obbligo" si è espressa sulla prima nomina dei componenti dell'organo di controllo e dei revisori legali ai sensi del d.lgs n. 117 del 2017, Codice del Terzo settore, (da ora in avanti anche "CTS"), definendo alcuni aspetti concernenti la tempistica della suddetta prima nomina che sembra opportuno esaminare, al fine soprattutto di trarre considerazioni che possano risultare di utilità per gli iscritti per assumere un comportamento che sia in linea con le indicazioni normative e tecniche concernenti l'attività di vigilanza e la revisione legale e con le previsioni ministeriali.

Ambito normativo di riferimento

L'art. 30, Organo di controllo, dispone che: *"1. Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico.*

2. Nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;*
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;*
- c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.*

3. L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

4. La nomina dell'organo di controllo è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10.

...

6. L'organo di controllo ... può esercitare inoltre, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, la revisione legale dei conti. In tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro".

Il citato art. 31, Revisione legale dei conti, del CTS così si esprime con riferimento all'obbligo di nomina: *"1. Salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore devono nominare un revisore legale dei conti o una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro quando superino per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:*

- a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.100.000,00 euro;*

b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;

c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

2. L'obbligo di cui al comma 1 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati.

3. La nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10".

Occorre anche rilevare che il generico riferimento alla "revisione legale dei conti" aveva fatto sorgere il dubbio in taluni commentatori che la revisione legale dei conti dell'art. 31 del CTS potesse non essere riferibile alla revisione legale dei conti eseguibile ex d.lgs n. 39 del 2010.

Tale dubbio è stato risolto dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 39 del 5 marzo 2020 avente ad oggetto la "Adozione della modulistica di bilancio per gli Enti del Terzo Settore" la cui introduzione dell'Allegato n. 1 afferma che: "[i]l soggetto incaricato, in conformità all'art. 31 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i., della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del d. lgs. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch'essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del d.lgs. 39/2010". È stato, quindi, confermato che la revisione legale del CTS è la revisione legale del d.lgs n. 39 del 2010.

La già citata Nota n.11560 del 2 novembre 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, rispondendo a un quesito concernente "il termine iniziale dal quale parte il "periodo di osservazione" ("due esercizi consecutivi") avente ad oggetto la verifica del superamento dei limiti dimensionali sopra ricordati" ha evidenziato che: "[l]a risposta al quesito deve essere fornita mediante l'applicazione del criterio interpretativo esplicitato nella ministeriale n.12604 del 29.12.2017 (consultabile alla pagina <https://www.lavoro.gov.it/notizie/Documents/DG-III-Settore-lettera-Regioni-questioni-dirittotransitorio.pdf>), secondo il quale sono immediatamente applicabili, a far data dall'entrata in vigore del d.lgs. n.117/2017, le norme del codice del Terzo settore che non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi. Sulla base di tale lettura, gli artt.30 e 31, in quanto inerenti all'organizzazione interna degli ETS, non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all'operatività del RUNTS, né tanto meno necessitano dell'adozione di una successiva regolazione pubblicistica di dettaglio. D'altro canto poiché le norme fanno riferimento ad un aspetto temporale diacronico, quale l'esercizio finanziario, si deve ritenere, nella cornice dell'immediata efficacia delle stesse, che il computo dei due esercizi consecutivi debba partire dall'esercizio 2018, sicché la verifica dell'eventuale integrazione dei presupposti dimensionali fissati dal legislatore andrà fatta considerando i dati di consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019".

Aspetti operativi e consequenziali derivanti dall'interpretazione ministeriale

La risposta del Ministero del lavoro e delle politiche sociali appare corretta nella sua forma, nonché coerente con l'interpretazione da sempre fornita in merito all'applicazione delle disposizioni del CTS nel periodo transitorio.

Ciò detto, la lettura più formale del testo ministeriale, astratta dalla normativa emergenziale e dall'analisi della tempistica dei vari adempimenti connessi all'implementazione delle disposizioni del CTS, potrebbe portare alla conclusione che gli enti ad oggi ritenuti ETS, ossia Organizzazioni di volontariato, Associazioni di promozione sociale e Onlus (da ora in avanti anche "ETS" o "ETS temporanei"), soddisfatte le condizioni previste, siano tenuti, per risultare in linea con il disposto del CTS, a convocare un'assemblea *ad hoc* per la nomina dell'organo di controllo e/o del soggetto incaricato della revisione legale.

Si ritiene, invece, per tramite di una lettura coordinata delle fonti normative e tecniche di riferimento, che gli ETS temporanei tenuti, ai sensi del CTS, alla nomina dell'organo di controllo e/o del soggetto incaricato della revisione legale possano effettuare tale nomina con la prima assemblea utile successiva alla citata Nota n.11560 del 2 novembre 2020 e che tale assemblea possa coincidere, nella maggior parte dei casi, con l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020 tenuta, usualmente, nella primavera dell'esercizio successivo alla data di chiusura dell'esercizio, almeno per gli enti che hanno coincidenza tra periodo amministrativo ed anno solare.

Tale soluzione sembra essere dettata, come accennato, anzitutto da considerazioni di coordinamento con la normativa emergenziale esistente.

Si deve, infatti, ricordare che l'art. 35 del Decreto "Cura Italia" (d.l. 17 marzo 2020 conv. con l. 24 aprile 2020, n. 27), Disposizioni in materia di terzo settore, al comma 1 ha rinviato al 31 ottobre 2020, termine poi prorogato al 31 marzo 2021 dall'articolo 1, comma 4 *novies* del d.l. n. 125 del 7 ottobre 2020, come modificato dalla legge di conversione n. 159 del 27 novembre 2020, il termine ultimo per l'adeguamento degli statuti alle nuove norme del CTS e al comma 3 del medesimo articolo ha previsto che gli ETS temporanei che hanno la scadenza di approvazione dei bilanci nel periodo emergenziale (ossia entro il 31 luglio 2020), possano prorogare -in deroga alle previsioni di legge, regolamento o statuto- l'approvazione del bilancio sino al 31 ottobre 2020.

Ciò premesso, l'interpretazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, come in precedenza evidenziato, è giunta (probabilmente anche consapevolmente) fuori tempo massimo per la nomina dei "controllori" (la nota ministeriale è del 2 novembre 2020, mentre il termine ultimo per l'approvazione dei bilanci d'esercizio 2019 era fissata al 31 ottobre 2020), sostanziando nei fatti una nomina per il periodo futuro dei controllori.

Stante che la nomina dei componenti dell'organo di controllo e dei soggetti incaricati della revisione legale avviene, infatti, contestualmente all'approvazione del bilancio, visto che l'incarico professionale è usualmente affidato in base agli esercizi su cui i soggetti incaricati devono esprimere per tramite della relazione il proprio giudizio, la data successiva di riferimento più naturale appare essere, quindi, la data di approvazione del bilancio d'esercizio 2020.

La nomina dell'organo di controllo nel corso dell'esercizio controllato, seppur preferibile ai fini dell'adempimento del CTS e possibile in termini operativi, parrebbe sconsigliata nella circostanza esistente se si considera che in molti casi gli ETS potrebbero, soprattutto per quanto si specificherà in seguito in merito alla revisione legale, dover revocare o modificare l'incarico.

Si consideri, ancora, che non esistono specifiche previsioni sanzionatorie nel periodo che porta gli ETS all'iscrizione nel RUNTS. Il fisiologico prolungamento della nomina all'assemblea del bilancio d'esercizio 2020 non avrebbe, quindi, neanche l'applicazione di eventuali sanzioni da parte dell'Ufficio del Registro che, peraltro, dovrebbe iniziare ad essere operativo proprio dalla primavera 2021, e al quale sono affidati, ai sensi dell'art. 53, co. 2 del CTS, 180 giorni per il controllo dell'adeguatezza dell'ente alle condizioni richieste per l'iscrizione e le eventuali richieste di adeguamento.

Per quanto sopra detto, il termine dell'approvazione del bilancio dell'esercizio 2020 appare ineludibile anche in ragione del fatto che nel medesimo periodo temporale si dovrebbe collocare, come già indicato, l'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore e che in seguito all'iscrizione al suddetto Registro dovrà essere "dimostrato" anche il rispetto delle disposizioni in materia di governance. A tale riguardo, si ricorda che l'art. 20, co. 1 del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020 concernente il funzionamento del Registro unico nazionale del Terzo settore prevede che: *"1. Successivamente all'iscrizione, ciascun ETS è tenuto, esclusivamente in via telematica, secondo le modalità previste nell'allegato tecnico A, a tenere aggiornate le informazioni di cui all'articolo 8, comma 6, nonché a depositare:*

...

f) gli altri atti e fatti la cui iscrizione è espressamente prevista da norme di legge o regolamento ivi comprese le variazioni delle attività svolte, dei soggetti titolari di cariche sociali, delle relative generalità o dei poteri e limitazioni e l'eventuale nomina e cessazione dei componenti dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti indicando le rispettive generalità;

..."

Ambito di applicazione

Sempre a parere di chi scrive, appare che le Onlus che hanno posticipato l'entrata in vigore delle nuove disposizioni statutarie fino all'iscrizione nel RUNTS (sia qualora il differimento sia riferito all'intero statuto sia qualora il differimento sia riferito solo ad alcune clausole e tra queste quelle inerenti all'organo di controllo e il revisore legale) appaiano esentate dall'obbligo di nomina dell'organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale ai sensi degli artt. 30 e 31 del CTS sino al momento in cui le stesse mantengono la propria qualifica originaria, appunto, di Onlus. L'esonero verrà, quindi, meno una volta conseguita l'iscrizione nel RUNTS, con la conseguente cancellazione dall'Anagrafe Onlus, iscrizione attualmente consentita entro il 31 marzo del periodo d'imposta successivo a quello dell'autorizzazione della Commissione europea di cui all'art. 101, co. 10, del CTS (art. 34, co. 3, decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020).

La normativa applicabile a tali realtà resterebbe, di fatto, quella a loro riferibile, ossia il d.lgs 460/97, il cui art. 25, co. 5 dispone che: *"[q]ualora i proventi superino per due anni consecutivi l'ammontare di due miliardi di lire, modificato annualmente secondo le modalità previste dall'articolo 1, comma 3, della legge 16 dicembre 1991, n. 398, il bilancio deve recare una relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili"*.

Premesso che la normativa del CTS appare compatibile con il disposto del d.lgs 460/97, nel senso che la "relazione di controllo sottoscritta da uno o più revisori iscritti nel registro dei revisori contabili" può essere effettuata anche adottando le tecniche proprie della revisione legale dei conti, le Onlus che hanno rinviato l'operatività degli statuti non sembrano tenute, avendo "proprie" disposizioni, a seguire

le previsioni in materia del CTS. Questo, ovviamente, sino al momento in cui non risultano iscritte nel RUNTS; le Onlus, nel momento in cui saranno, infatti, iscritte nel RUNTS, saranno tenute, divenendo in automatico inapplicabili le norme contenute nel d.lgs 460/97 ed essendo per questo cancellate dall'anagrafe Onlus (art. 34, co. 13, decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020), ad adeguarsi pienamente alle disposizioni del CTS, abbandonando il regime normativo di riferimento.

Ancora, vale la pena osservare che la Nota ministeriale, pur essendo rivolta agli enti retti in forma associativa, ha conseguenze anche per quanto concerne gli enti retti in forma fondativa, considerato che questi ultimi hanno sempre l'obbligo di nomina dell'organo di controllo e sono tenuti alla nomina del soggetto incaricato della revisione legale nel caso di superamento dei limiti di cui all'art. 31 del CTS. Per le fondazioni, se già iscritte all'anagrafe Onlus, valgono le osservazioni sopra riportate. In caso contrario, le fondazioni dovrebbero dotarsi di un organo di controllo ai fini dell'iscrizione al RUNTS.

Conseguenze operative

Salvo quanto sopra precisato per le Onlus, appare, quindi, naturale che la norma interpretativa possa essere letta nel senso di rendere possibile, per gli enti che non si sono ancora adeguati, di nominare i propri organi di controllo e i revisori legali dei conti con la prima assemblea utile, in genere coincidente con l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020. La soluzione praticata va incontro anche alle condizioni di difficoltà pratica ad organizzare nell'attuale situazione di emergenza pandemica in sicurezza le adunanze assembleari.

Le conseguenze derivanti dalla sopra citata lettura della Nota ministeriale possono essere, quindi, differenziate per quanto concerne la nomina dell'organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale.

La nomina dell'organo di controllo da parte degli ETS temporanei, soddisfatte le condizioni, sarebbe dovuta avvenire, in base alla Nota ministeriale con l'approvazione del bilancio dell'esercizio 2019.

Gli ETS temporanei che hanno nominato l'organo di controllo sono già in linea con il disposto normativo. Il professionista incaricato dovrebbe espletare la propria attività in base a quanto previsto dall'art. 30 del CTS, evidentemente considerando tutte le limitazioni del caso relative alla mancata applicazione delle norme del CTS (per es., non potranno essere considerati gli adempimenti legati al RUNTS, così come il superamento del test della secondarietà delle attività diverse, etc.). A tale fine, il CNDCEC ha pubblicato le norme di comportamento degli organi di controllo degli enti del Terzo settore.

L'ETS, laddove non avesse provveduto a nominare l'organo di controllo di cui all'art. 30, potrebbe dover effettuare tali nomine con la prossima assemblea utile, che non potrà andare oltre l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020, sempre salvo quanto sopra precisato per le Onlus.

Si ritiene, invece, che la nomina del revisore legale dei conti, laddove ritenuta obbligatoria ai sensi dell'art. 31 del CTS, non possa che essere effettuata con l'assemblea di approvazione del bilancio dell'esercizio 2020. Tale distinzione rispetto alla nomina dell'organo di controllo, già ad oggi possibile, si rende necessaria, in quanto l'incarico di revisione legale richiede l'utilizzo da parte del soggetto incaricato di appositi strumenti tecnici di riferimento al momento attuale ancora mancanti.

Per quanto riguarda le suddette previsioni di nomina del soggetto incaricato della revisione legale, già questo Consiglio nazionale aveva osservato con una propria Circolare generale di aprile 2019 che: “[i]n attesa di futuri pronunciamenti ministeriali e di prassi, il riferimento alla revisione legale dovrebbe essere letto in via sistematica con il disposto esistente in materia dal d.lgs. 39/2010. In sintesi, il riferimento alla “revisione legale” di cui all’art.31 del CTS non può che riferirsi alla revisione prevista ex lege dal d.lgs. 39/2010. Questo significa che la revisione legale dovrebbe essere effettuata nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia e, per il medesimo motivo, gli incarichi di revisione legale negli ETS dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari. Tale indicazione appare perseguibile anche in mancanza di una esplicita previsione di predisposizione di una relazione di revisione che renda il ciclo della revisione completo. [...]

Si deve, tuttavia, rilevare che il principio di revisione ISA Italia n. 700 impone che qualora l’incarico per la revisione legale sia conferito ai sensi del d.lgs. 39/2010, è richiesto al revisore un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta. Pertanto, il revisore dovrà verificare se il bilancio sia redatto in base alle norme italiane che ne disciplinano i criteri di redazione e i principi contabili, attualmente mancanti per il terzo settore. Ciò non consentirebbe, quindi, al revisore di svolgere la “revisione legale” ma soltanto di esprimere un giudizio di “conformità”. Pertanto, la revisione legale ai sensi del d.lgs. n. 39/2010 potrebbe non ritenersi oggi applicabile agli ETS, almeno per quelli che non operano esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale. Gli ETS commerciali, infatti, devono essere iscritti al Registro Imprese e devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del codice civile (art. 13, co. 5, del CTS), rientrando appieno tra gli enti soggetti alla revisione legale ex art. 31 CTS. E’ quindi indispensabile che venga tempestivamente colmata tale lacuna potendo l’ente, in via transitoria, provvedervi in autonomia secondo criteri e previsioni “contabili” in ambito statutario, regolamentare o indicando all’interno del bilancio i criteri redazionali seguiti. L’ente, qualora opti per tale indicazione nel bilancio, potrebbe inserire ad inizio della relazione di missione che “il bilancio è redatto in conformità con...”. Tale richiamo vale, sino al momento di emanazione della modulistica di cui all’art. 13, co.1, del CTS, sia per gli schemi di bilancio sia per il trattamento contabile dedicato alle operazioni e fatti di esercizio. A partire dalla statuizione di detta modulistica, il riferimento al dedicato decreto ministeriale dovrebbe essere accompagnato nei bilanci d’esercizio degli ETS dall’indicazione dei criteri di rilevazione e valutazione seguiti; normalmente, questi sono contenuti nei principi contabili. Si auspica, anche per questo motivo, la prossima stesura di documenti di contabilizzazione ad hoc per gli ETS. Questo Consiglio nazionale si impegna a dare, come già nel passato, un contributo fattivo al processo di emanazione degli standard contabili, mettendo a disposizione l’esperienza e la competenza accumulati nel corso degli anni”.

Stante quanto sopra detto, il revisore legale non potrebbe compiutamente espletare con riferimento al bilancio dell’esercizio 2020 il proprio incarico di revisione legale ex art. 31 del CTS considerato che:

- la modulistica di cui al decreto ministeriale del 5 marzo 2020 entra in vigore a partire dai bilanci dell’esercizio 2021; e
- i principi contabili nazionali di settore non sono ancora emanati, anche se dovrebbero essere pubblicati dall’Organismo Italiano di Contabilità entro la primavera 2021.

Da quanto esposto si evince anche che gli incarichi di revisione relativi all’esercizio 2020, se già affidati, dovrebbero continuare ad essere espletati con le modalità tecniche previgenti.

Anche gli incarichi di revisione legale eventualmente attribuiti a seguito della revisione degli statuti per l’adeguamento al CTS, peraltro, non potranno che essere espletati nella forma di incarichi di “generica”

revisione contabile, non essendo possibile inquadrare tali incarichi come incarichi di revisione legale ai sensi del d.lgs n. 39 del 2010. Questi potranno essere considerati come incarichi di revisione contabile, finalizzati ad esprimere un “giudizio di conformità” rispetto ai dichiarati criteri adottati per la redazione del bilancio nella forma dichiarata dagli amministratori.

In ultimo, in conseguenza della citata nota del Ministero del lavoro e delle politiche sociali il periodo per il calcolo del superamento dei limiti quantitativi per l’obbligo di nomina di cui agli artt. 30 e 31 del CTS dovrebbe essere individuato nel biennio 2018 e 2019. Questo è il riferimento che, in effetti, gli ETS dovrebbero, quindi, tenere in considerazione, anche se le nomine saranno effettuate con l’approvazione del bilancio dell’esercizio 2020. Il possibile differimento temporale di nomina dovrebbe, in sostanza, essere la conseguenza delle specifiche circostanze che si sono venute a creare a seguito della combinazione dei diversi fattori in precedenza descritti, salvo quanto sopra detto per le Onlus. Ne consegue che la nomina degli organi di controllo già effettuata in applicazione dell’art. 30 del CTS risulta legittimamente assunta.