



**CONSIGLIO NAZIONALE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI**

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

MM/COO/lp

Roma, 18 gennaio 2021

**Spett. le
Consiglio dell'Ordine
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili
di Brescia
Via Marsala 17
25122 Brescia**

Inviato a mezzo e-mail

Oggetto: PO 110/2020 Norme di comportamento per revisori di enti non commerciali.

Con il quesito pervenuto in data 24 agosto 2020 ci viene chiesto un parere in merito alle regole ed alle norme di comportamento a cui il revisore dei conti di una fondazione ONLUS (nello specifico una residenza sanitaria assistenziale) deve attenersi nello svolgimento della sua attività e nella predisposizione della sua relazione sul bilancio d'esercizio, con particolare riferimento all'utilizzo dei principi di revisione di cui all'art. 11 del D.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39.

La risposta al quesito necessita di una premessa per definire l'attività di revisione contabile e individuare, pertanto, un criterio per qualificare un'attività di controllo contabile come attività di revisione legale dei conti. In questo senso, oltre a richiamare la definizione di revisione legale dettata dall'art. 1, comma 1, lett. m) del D.lgs. 39/2010¹, è utile ricordare il contenuto della circolare della Ragioneria Generale dello Stato (RGS) n. 34 del 7 agosto 2013 in materia di prima formazione del registro dei revisori legali, la quale chiarisce quali siano gli incarichi per i quali vige l'obbligo in capo al revisore di comunicazione al soggetto incaricato della tenuta del registro (RGS). Si tratta sostanzialmente degli incarichi che si concludono con l'espressione di un giudizio professionale sul bilancio ai sensi dell'art. 14 del D.lgs. 39/2010 e che quindi vengono svolti nel rispetto dei principi di revisione di cui all'art. 11 del medesimo decreto.

Sempre con riferimento alla connotazione di un incarico di revisione legale dei conti, intervengono in chiarimento le FAQ presenti nel portale della revisione legale del sito web della RGS. Nel caso specifico, nella FAQ n. 20 si legge che "*Devono essere comunicati al Registro esclusivamente gli incarichi di*

¹ Ai sensi dall'art. 1, comma 1, lett. m) del D.lgs. 39/2010 è considerata revisione legale "la revisione dei bilanci di esercizio o dei bilanci consolidati effettuata in conformità alle disposizioni del codice civile e del presente decreto legislativo o, nel caso in cui sia effettuato in un altro Stato membro dell'Unione Europea, alle disposizioni di attuazione della direttiva 2006/43/CE, come modificata dalla direttiva 201/56/UE, vigenti in tale Stato membro".

"revisione legale dei conti" condotti ai sensi del decreto legislativo del 27 gennaio 2010, n. 39, svolti cioè con lo scopo di fornire un giudizio professionale in ordine all'attendibilità del bilancio nel rispetto delle procedure e degli standard professionali applicabili (ISA ITALIA)".²

Stabilito cosa debba intendersi per revisione legale, la qualificazione di un incarico al di fuori dei tipi societari in cui la revisione legale è obbligatoria per legge richiede *"una verifica caso per caso delle specifiche previsioni di legge o statutarie che regolano l'attività di controllo contabile"*.³

Con riferimento al caso specifico posto dal quesito in oggetto, è intervenuto il Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della RGS) per il tramite della nota n. 33802/U del 28 Febbraio 2017 di risposta ad un interpello sull'ambito di applicazione del D.lgs. 39/2010 con riferimento agli enti associativi con personalità giuridica.

Da tale nota si legge anche che *"tale tipologia di controllo non coincide necessariamente con la revisione legale, essendo possibile ed anzi frequente il conferimento di incarichi di certificazione dei bilanci o della contabilità che non configurano incarichi di revisione legale"*.

Ciò detto, la nota medesima precisa che è possibile conferire incarichi volontari di revisione legale. Gli incarichi di controllo, conclude la nota, sono fatti coincidere con incarichi di revisione legale nel caso in cui sia ravveduta *"...una evidente volontà dell'organo competente di conferire un incarico di revisione legale"*, disponendo, tra le altre cose, che all'incarico di revisione legale possano accompagnarsi controlli di altra natura (per esempio, di legittimità).

In questa prospettiva, non sembra che le previsioni statutarie diano evidenza della volontà di affidare un incarico di revisione legale ex D.lgs. 39/2010, non solo in quanto non includono lo specifico riferimento (con tutta probabilità il disposto è antecedente al 2010), ma anche perché il richiamo alle forme di controllo esperibili è piuttosto generico, come solitamente avviene negli enti non profit, e non sembra evocare la previsione di un controllo contabile da effettuarsi con le norme professionali di cui ai principi di revisione ISA Italia.

Il fatto di richiedere l'espletamento di tale incarico a un revisore legale dei conti non implica, peraltro, l'adozione di specifiche procedure, bensì dovrebbe essere garanzia *lato sensu* della qualificata attività svolta dal professionista.

Si consideri che il D.lgs. n. 117/2017 recante il "Codice del Terzo settore", pur inserendo l'obbligo della "revisione legale dei conti", ha di seguito necessitato di una specifica nel D.M. n. 39 del 5 marzo 2020 per chiarire che la revisione legale dei conti di cui all'art. 31 del CTS sopra citata si riferisce alla revisione legale del D.lgs. 39/2010.

² La FAQ prosegue affermando che "A titolo puramente esemplificativo, sono soggetti all'obbligo di comunicazione:

1. gli incarichi di revisione legale presso società per azioni e società in accomandita per azioni, conferiti ad un revisore legale o ad una società di revisione legale, ovvero al collegio sindacale nei casi previsti dall'art. 2409-bis c.c.;

2. gli incarichi di revisione legale svolti presso società a responsabilità limitata, conferiti ad un revisore legale, ad una società di revisione o al collegio sindacale nelle ipotesi previste dall'art. 2477 c.c.;

3. gli incarichi di revisione legale svolti presso società a responsabilità limitata, nelle ipotesi previste dall'art. 2477 c.c.;

4. gli incarichi di revisione legale svolti presso Enti di Interesse Pubblico o presso enti sottoposti a regime intermedio conferiti ad un revisore legale o ad una società di revisione legale, a norma rispettivamente degli articoli 16 e 19bis del d.lgs. 39/2010.

Non è, invece, revisione legale l'attività di mero controllo contabile svolto senza la rilevazione di tutti gli elementi probativi richiesti per un incarico di "revisione legale" e senza l'obbligo di far ricorso alle procedure di revisione previste dal decreto legislativo 39 del 2010.

A titolo esemplificativo, non svolgono revisione legale:

1. i componenti di un collegio sindacale di una società di capitali, qualora lo statuto non vi abbia espressamente demandato la revisione legale dei conti;

2. i componenti supplenti del collegio sindacale;

3. gli organi di controllo di entità non soggette alla revisione legale (società di persone, imprese individuali, associazioni, comitati, enti morali, ecc.); ciò, anche qualora l'incarico sia stato scelto tra gli iscritti nel registro dei revisori;

4. i sindaci, revisori o componenti di organi comunque denominati presso enti ed organismi pubblici non costituiti in forma societaria, o presso i comuni o gli enti locali.

³ Cfr. Circolare Ragioneria Generale dello Stato n. 34 del 7 agosto 2013 citata.

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 3/3

Conclusivamente, l'incarico previsto dalla Fondazione Onlus risulta sprovvisto dei crismi per poter essere inquadrato nell'ambito della revisione legale del D.lgs. 39/2010, nonostante che l'incarico configuri un controllo qualificato, in quanto effettuato dal revisore legale.

Discorso diverso si avrebbe se l'ente avesse concordato nello statuto o nel proprio verbale di assegnazione dell'incarico o nel contratto dell'incarico lo svolgimento della "revisione legale dei conti". In tal caso, l'incarico, in base a quanto sopra definito dalla citata nota n. 33802/U del 28 Febbraio 2017 del Ministero dell'Economia e delle Finanze (Dipartimento della RGS), sarebbe evincibile l'attribuzione di un incarico di revisione legale ex D.lgs. 39/2010.

Nulla osta a che l'assemblea possa con la prossima nomina dell'incarico o con il prossimo controllo richiedere parallelamente lo svolgimento di una revisione legale dei conti.

Si deve, in ultimo, osservare che, laddove in futuro la Fondazione Onlus opti per iscriversi (come naturale) nel costituendo Registro unico nazionale del Terzo settore, avrà *ex lege* l'obbligo di nominare un organo di controllo ex art. 30 del CTS e potrà includere nel proprio statuto l'obbligo o la facoltà, anche non superati i limiti che rendono la stessa obbligatoria, di una revisione legale di cui al già menzionato art. 31 del CTS.

Con i migliori saluti.

Massimo Miani

