



La revisione legale 2022

# CODICE DEL TERZO SETTORE: ASPETTI LEGATI ALLA REVISIONE LEGALE

FIORANNA NEGRI

11 aprile 2022



## INDICE

1. FONTI NORMATIVE: IL CODICE DEL TERZO SETTORE
2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE
3. GLI OBBLIGHI DA RISPETTARE
4. L'ORGANO DI CONTROLLO
5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE
6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE CONTABILE



# 1. FONTI NORMATIVE: IL CODICE DEL TERZO SETTORE

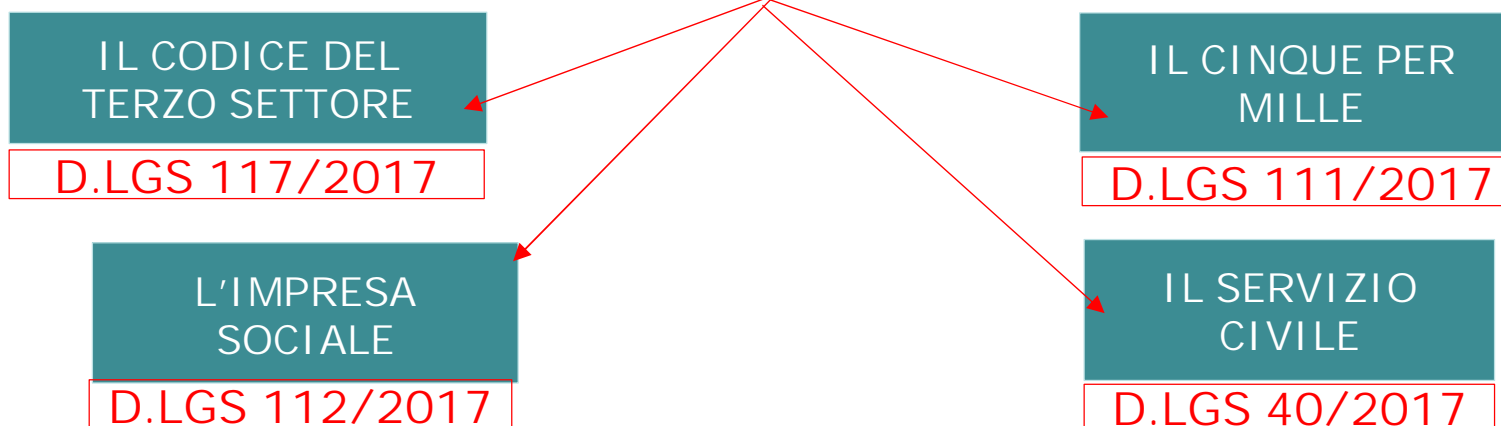
# 1. LE FONTI NORMATIVE: IL CODICE DEL TERZO SETTORE

## PREMESSA

Il rinnovo del Settore **non-profit** è stato avviato con la legge n. 106 del 6 giugno 2016:

*“Delega al Governo per la riforma del Terzo Settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”*

## QUATTRO DECRETI LEGISLATIVI



La riforma in vigore dal **3 agosto 2017**

# 1. LE FONTI NORMATIVE: IL CODICE DEL TERZO SETTORE

## OBIETTIVI

La legge delega ha, in sintesi, i seguenti **obiettivi**:

- ❑ rivedere la normativa sul 5 per mille, sulle imprese sociali e sul Servizio Civile;
- ❑ riunire nell'unico ambito degli Enti del Terzo Settore, una serie di enti commerciali e non commerciali fino ad oggi disciplinati da varie normative civilistiche e fiscali speciali, riguardanti, ad esempio, le ODV, le APS e le ONLUS molto frammentate e lacunose;
- ❑ istituire un Registro che raccoglie le informazioni anagrafiche e periodiche di tali ETS, consentendone la trasparenza (RUNTS);
- ❑ abrogare categorie storiche quali le ONLUS, che acquisiranno il titolo di ETS;
- ❑ abrogare la normativa delle altre categorie, quali ODV e APS, per riproporla nell'ambito del Codice del Terzo Settore.

# 1. LE FONTI NORMATIVE: IL CODICE DEL TERZO SETTORE

## CODICE DEL TERZO SETTORE

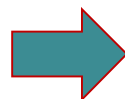
La finalità del legislatore è stata quella di riordinare e revisionare in modo organico le numerose discipline speciali e le altre disposizioni esistenti, comprese quelle fiscali in un'unica fonte di diritto



## CODICE DEL TERZO SETTORE

Introdotta con il D.Lgs. 117/2017, modificata nel 2018 dai Decreti correttivi n. 105, n. 119 e n. 135, e vari Decreti, con cui, per esempio, si sono prorogati i termini per la modifica degli statuti di ONLUS, ODV e APS:

D.Lgs. n. 77/2021



31 MAGGIO 2022

## CODICE DEL TERZO SETTORE

Il Codice riforma il diritto del Terzo Settore ed è composto da 104 **articoli** suddivisi in 12 **titoli**:

1. Titolo 1: disposizioni generali (fino all' art. 3)
2. Titolo 2: degli enti del Terzo Settore (dall'art. 4 all'art. 16)
3. Titolo 3: del volontariato e dell'attività di volontariato (dall'art. 17 all'art. 19)
4. Titolo 4: delle associazioni e delle fondazioni del Terzo Settore (dall'art. 20 all'art. 31)
5. Titolo 5: di particolari categorie di enti del Terzo Settore (dall'art. 32 all'art. 44)
6. Titolo 6: del Registro unico nazionale del Terzo Settore (dall'art. 45 all'art. 54)

## CODICE DEL TERZO SETTORE

7. Titolo 7: dei rapporti con gli enti pubblici (dall'art. 55 all'art. 57)
8. Titolo 8: della promozione e del sostegno degli Enti del Terzo Settore (dall'art. 58 all'art. 76)
9. Titolo 9: dei titoli di solidarietà degli enti del Terzo Settore ed altre forme di finanza sociale (artt. 77 e 78)
10. Titolo 10: del regime fiscale degli enti del terzo settore (dall'art.79 all'art. 89)
11. Titolo 11: dei controlli e del coordinamento (dall'art. 90 all'art. 97)
12. Titolo 12: delle disposizioni transitorie e finali (dall'art. 98 all'art. 104)



## CODICE DEL TERZO SETTORE

Alcuni elementi di **novità** del Codice del Terzo settore:

- definisce il perimetro degli ETS;
- indica il contenuto minimo dello statuto/atto costitutivo;
- individua lo *status* di volontario;
- declina le attività di interesse generale;
- definisce i criteri per determinare la natura commerciale o non commerciale degli ETS;
- introduce le regole del regime fiscale opzionale;

## CODICE DEL TERZO SETTORE

- prescrive l'obbligo di registrazione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore;
- definisce le regole per la redazione del bilancio di esercizio;
- disciplina l'obbligo di redazione e di pubblicazione del bilancio sociale;
- detta le norme in materia di controlli e coordinamento;
- rimanda al codice civile per tutto quanto non espressamente indicato

Art.3, co.2



IL CODICE DEL TERZO SETTORE: ASPETTI LEGATI ALLA REVISIONE DEI CONTI

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### ELEMENTI UTILI PER LA REVISIONE CONTABILE

Gli elementi che il revisore deve conoscere per inquadrare bene l'ente e agevolare sia la **pianificazione del lavoro di revisione**, sia la valutazione dell'analisi del **rischio di revisione** sono:

- COSA SI INTENDE PER TERZO SETTORE: CODICE CIVILE E CODICE TERZO SETTORE
- QUALI SONO I REQUISITI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE
- LA REGISTRAZIONE AL RUNTS

### CHE COSA SI INTENDE PER TERZO SETTORE

#### CODICE CIVILE E ENTI *NON PROFIT*

#### ENTI SENZA SCOPO DI LUCRO

#### CODICE CIVILE Libro 1

- Enti che non svolgono in via principale o esclusiva "attività di interesse generale" così come declinate dall'art 5 del CTS;
- Enti che pur svolgendo attività di carattere generale nella misura richiesta dal CTS sono esclusi per legge;
- Enti che decidono volontariamente di non iscriversi al Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS)

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### CHE COSA SI INTENDE PER TERZO SETTORE

#### CODICE DEL TERZO SETTORE

La legge delega n. 106/2016 definisce il terzo Settore come:

*"il complesso degli enti privati costituiti con finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che, senza scopo di lucro, promuovono e realizzano attività di interesse generale, mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi, in coerenza con finalità stabilite nei rispettivi statuti o atti costitutivi".*

La riforma riguarda circa 300.000 organizzazioni associative, cooperative e di volontariato, e coinvolge qualche milione di Cittadini che dedicano tempo ed energie al volontariato

Di cui circa 27.000 ONLUS per le quali verrà meno la qualifica di ONLUS (D.Lgs. n.460/1997) e il relativo regime fiscale (in essere da circa 20 anni)

### QUALI SONO I REQUISITI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

L'ETS è un "ente costituito in forma di Associazione, riconosciuta o non riconosciuta, o di Fondazione, per il perseguimento senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma volontaria e di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi"

- REQUISITO SOGGETTIVO
- SCOPO
- OGGETTO
- ASSENZA SCOPO DI LUCRO
- FORMA DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'
- ASPETTO FORMALE E COSTITUTIVO

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### REQUISITO SOGGETTIVO

### SONO ENTI DEL TERZO SETTORE (ART. 4)

#### ETS

- Organizzazioni di volontariato (ODV)
- Associazioni di promozione sociale (APS)
- Fondazioni
- Enti filantropici
- Imprese e cooperative sociali
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso

#### NON ETS

- ▶ Amministrazioni pubbliche
- ▶ Associazioni politiche
- ▶ Sindacati
- ▶ Associazioni professionali di categorie economiche
- ▶ Associazioni datori di lavoro
- ▶ Fondazioni bancarie



## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### SCOPO

Perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

### OGGETTO

Attività tipica per perseguire lo scopo costituita da una o più attività di interesse generale (art.5).

CANCELLAZIONE DAL RUNTS

Le attività di interesse generale devono essere prevalenti (ipotesi di D.lgs. attività diverse non più del 30% delle entrate complessive o del 66% dei costi complessivi dell'ente)

Elenco molto dettagliato, ma in alcuni casi includono categorie ampie che potrebbero generare dubbi interpretativi.

lettere i) «organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale» e w) «promozione e tutela dei diritti umani sociali»

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### ASSENZA DI SCOPO DI LUCRO

Perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale senza scopo di lucro.

Il Codice disciplina con particolare attenzione il concetto di

"senza scopo di lucro"

Con l'intento principale di evitare il lucro personale, soggettivo a favore:

- Associati
- Organi della governance
- Dipendenti
- Collaboratori esterni in genere

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

Il requisito essenziale e caratterizzante è l'assenza dello scopo di lucro (artt. 8 e 9)

LUCRO

**VIETATO**

SOGGETTIVO

Arricchimento personale da parte dei soggetti che partecipano all'attività degli ETS

**AMMESSO**

OGGETTIVO

profitto derivante dall'attività d'impresa, come conseguenza dello svolgimento dell'attività economica organizzata

- Divieto di distribuire utili, avanzi, fondi e riserve
- Vincolo di destinazione del patrimonio all'attività statutaria
- Definizione e divieto di distribuzione indiretta di utili o riserve
- Limitazione alla partecipazione di alcune tipologie di soci all'attività di *governance*

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### FORMA DI SVOLGIMENTO DELL'ATTIVITA'

La forma con cui svolgere la propria attività può essere:

- tipica degli enti di erogazione: azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o Servizi;
- tipica delle cooperative: mutualità;
- tipica degli enti di produzione: produzione e/o scambio di beni e/o di servizi

### REQUISITO FORMALE E COSTITUTIVO

L'art. 4 del Codice stabilisce che sono ETS gli enti in possesso dei requisiti sopra descritti, iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS).

L'iscrizione al RUNTS è un elemento costitutivo

### ENTI RELIGIOSI

Il codice si riferisce ai soli enti religiosi civilmente riconosciuti e limitatamente allo svolgimento di attività di interesse generale, a condizione che per tali attività adottino un regolamento (in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata) che recepisca le norme del Codice e sia depositato presso il RUNTS

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### LA REGISTRAZIONE AL RUNTS

#### REGISTRAZIONE

- Iscrizione al Registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS).
- Indicazione degli estremi dell'iscrizione negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.
- Iscrizione anche nel Registro delle imprese per gli ETS che svolgono attività esclusivamente o principalmente commerciale.

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### IL RUNTS

L'iscrizione al RUNTS è determinante per poter ottenere la qualifica di ETS e di conseguenza:

- beneficiare delle agevolazioni contenute nel CTS;
- ottemperare agli obblighi derivanti dall'iscrizione.

### COSA SERVE

Adeguare gli statuti/atti costitutivi alle disposizioni del CTS

La normativa fino al **31 maggio 2022** consente la modifica degli statuti con le maggioranze semplificate dopo tale data gli statuti dovranno essere modificati con le consuete maggioranze previste per le assemblee straordinarie.

## 2. IL TERZO SETTORE E GLI ENTI DEL TERZO SETTORE

### SITUAZIONE AD OGGI

Il RUNTS è operativo dal 23 novembre 2021

- ❑ dal 23 novembre 2021 è iniziata la procedura di migrazione automatica dei dati delle ODVe delle APS iscritte nei rispettivi registri regionali e provinciali;
- ❑ dal 28 marzo 2022 e fino al 31 marzo del periodo successivo al rilascio dell'autorizzazione della Commissione europea relativa all'adozione del regime fiscale disciplinato dal CTS, le ONLUS possono procedere al perfezionamento dell'iscrizione nel RUNTS.

REGIME FISCALE DEL CTS in vigore  
dall'anno successivo all'autorizzazione della Commissione europea  
ad oggi non è ancora pervenuta





## 3. GLI OBBLIGHI DA RISPETTARE

### 3. GLI OBBLIGHI DA RISPETTARE

Gli OBBLIGHI normativi da rispettare riguardano:

- ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI
- *GOVERNANCE*
- INFORMATIVA FINANZIARIA e NON FINANZIARIA
- ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE



### 3. GLI OBBLIGHI DA RISPETTARE

#### ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

Modifica dello statuto con l'inserimento dell'indicazione di ETS  
posticipato al 31 maggio 2022.

D.Lgs. 77/2021

Il Ministero del lavoro ha emanato la Circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 che chiarisce gli adeguamenti richiesti.

#### SCOPO, OGGETTO E ATTIVITA' SECONDARIE

- ✓ L'indicazione delle singole attività di interesse generale (art.5 del CTS) nello statuto in quanto costituisce l'oggetto sociale .
- ✓ L'indicazione delle finalità solidaristiche e di utilità sociale che l'ente vuole perseguire, che costituiscono lo scopo dell'ente.
- ✓ L'indicazione dell'esercizio di attività diverse senza la quale non possono essere esercitate in quanto non specificatamente previste dall'atto costitutivo o dallo statuto.

## 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

### ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

#### ASSENZA DI FINE DI LUCRO E DEVOLUZIONE DEL PATRIMONIO

- ✓ La destinazione del patrimonio ad altri ETS, che saranno decisi dall'organo indicato dallo statuto, una volta acquisito il parere favorevole del RUNTS.
- ✓ Il Divieto di distribuzione anche indiretta degli utili.

#### DENOMINAZIONE

- ✓ L'inserimento di una clausola che acquisisce efficacia integrando autonomamente la denominazione «ETS» solo dopo e per effetto dell'iscrizione al RUNTS.

## 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

### ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI

### BILANCI E LIBRI SOCIALI

- ✓ L'inserimento delle clausole che prevedano gli adempimenti in tema di informativa finanziaria previsti dagli artt. 13 e 14 del CTS, con l'indicazione dei *quorum* necessari all'approvazione e del diritto degli associati e degli aderenti di esaminare i libri sociali e la relativa modalità operativa.

### AMMISSIONE DEI SOCI E DIRITTO DI VOTO

- ✓ L'indicazione dei requisiti per l'ammissione di nuovi associati e la relativa procedura.
- ✓ L'indicazione del periodo minimo di iscrizione al fine di poter esercitare il diritto di voto.

## 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

### ADEGUAMENTI STATUTI

#### COMPETENZE DELL'ASSEMBLEA

L'art. 25 indica le competenze inderogabili dell'assemblea che pertanto dovranno essere ribadite nello statuto, divise fra:

- competenze di natura ordinaria e
- competenze di natura straordinaria, quindi la disciplina statutaria dovrà specificare i *quorum* della validità delle rispettive sedute e le maggioranze richieste per le materie che dovranno deliberare,



in assenza delle quali risulta applicabile l'articolo 21 del codice civile.

## 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

### ADEGUAMENTI STATUTI

#### ORGANO AMMINISTRATIVO

L'art. 26 indica le modalità di nomina e le competenze inderogabili dell'organo amministrativo che dovranno quindi essere inserite nello statuto

#### ORGANO DI CONTROLLO E REVISIONE LEGALE

Gli artt. 30 e 31 disciplinano le modalità e le competenze dell'organo di controllo e del revisore legale e pertanto dovranno essere ribadite nello statuto, in quanto disposizioni inderogabili



### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### LA GOVERNANCE

- Nomina di un organo di amministrazione
- Nomina di un organo di controllo al superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei seguenti limiti:
  - attivo patrimoniale euro 110 mila
  - entrate euro 220 mila
  - dipendenti medi dell'anno n. 5.
- Nomina di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro al superamento, per due esercizi consecutivi, di due dei seguenti limiti:
  - attivo patrimoniale euro 1.100 mila
  - entrate euro 2.200 mila
  - dipendenti medi dell'anno n. 12.



### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### LA CORPORATE GOVERNANCE

ENTI DEL TERZO SETTORE

SOCIETA' DI CAPITALI

Aggregazione delle risorse

GESTIONE EFFICACE ED EFFICIENTE

OBIETTIVI STRATEGICI

MISSION  
SOCIALE

REDDITO

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### LA CORPORATE GOVERNANCE

##### Punti cardine di un buon governo societario

Il buon funzionamento del governo societario si percepisce attraverso la capacità di:

- ✓ coordinare tutti gli organi di controllo interni ed esterni per evitare sovrapposizioni nello svolgimento di compiti e funzioni;
- ✓ operare in modo che tutti gli attori del sistema convergano verso gli obiettivi strategici delineati dalla Direzione, attuando tempestivamente le salvaguardie dei rischi individuati;
- ✓ monitorare e presidiare le attività dell'ente assicurando l'operatività dei punti di controllo disegnati per le criticità individuate.

I punti cardine della governance risultano essere gli **obiettivi** generalmente perseguiti

Sistema di controllo interno e gestione dei rischi

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

Il funzionamento della governance degli ETS è disciplinato da 9 articoli raccolti sotto il Capo III del CTS.

Ogni articolo delinea per ciascun organo di governance:

- la procedura di costituzione;
- la funzionalità operativa.

Il CTS, all'articolo 3, comma 2, chiarisce che:



**Art. 2086 c.c. «Gestione dell'impresa»**  
L'imprenditore che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche al fine della rilevazione tempestiva della crisi e della perdita della continuità aziendale

«per quanto non previsto dal presente Codice, agli enti del terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del **codice civile** e le relative disposizioni di attuazione»

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

La disciplina della *governance* è raccolta nel Capo III «Dell'ordinamento e della amministrazione»:

**Art. 23** «Procedura di ammissione e carattere aperto delle associazioni»

**Art. 24** «Assemblea»

**Art. 25** «Competenze inderogabili dell'assemblea»

**Art. 26** «Organo di amministrazione»

**Art. 27** «Conflitto di interessi»

**Art. 28** «Responsabilità»

**Art. 29** «Denuncia al tribunale e ai componenti dell'organo di controllo»

**Art. 30** «Organo di controllo»

**Art. 31** «Revisione legale dei conti»

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### INFORMATIVA FINANZIARIA E SOCIALE

ENTRATE < 220  
mila

Rendiconto per cassa

modulistica ministeriale

D.Lgs Ministero del Lavoro e delle  
Politiche Sociali del 5 marzo 2020  
a partire dai bilanci chiusi nel 2021

Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di  
esercizio degli enti non profit Agenzia per il Terzo Settore

ENTRATE > 220  
mila

Bilancio di esercizio

modulistica ministeriale

Attività esclusiva o principale in  
forma di impresa commerciale

Codice Civile 2423, 2435bis o 2435ter  
e scritture contabili art. 2214

DEPOSITO REGISTRO IMPRESE

ENTRATE > 1  
milione

Bilancio sociale

modulistica ministeriale

D.Lgs del 4 luglio 2019 G.U. n.186 del 9 ago. 2019  
Linee guida ministeriali

## 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

### INFORMATIVA FINANZIARIA E SOCIALE

BILANCI CHIUSI NEL 2021

MINISTERO DEL LAVORO

Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli ETS  
D.Lgs. del 5 marzo 2020

ORGANISMO ITALIANO DI CONTABILITA'

Nel febbraio 2022 l'OIC ha emanato **l' OIC 35 principio contabile ETS**  
che ha lo scopo di disciplinare gli aspetti peculiari dei bilanci degli ETS

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### BILANCIO SOCIALE

Art. 14 del CTS: gli ETS con entrate, comunque ottenute, superiori a euro 1 milione debbano depositare presso il RUNTS e pubblicare nel proprio sito *internet*, redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro

Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli ETS  
D.Lgs. del 5 marzo 2020

Primo esercizio successivo a quello in corso alla data di pubblicazione  
**esercizi che si sono chiusi a partire dal 30 settembre 2020**

D.Lgs. 4 luglio 2019 pubblicato nella G.U.  
del 9 agosto 2019

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE E DIVERSE

##### ART. 5 ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE

*Gli ETS diversi dalle imprese sociali incluse le cooperative sociali, esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.*

Il Codice declina in maniera puntuale, le n. 26 attività che possono essere considerate di interesse generale, ma include un paio di categorie ampie che potrebbero generare dubbi interpretativi.

**lettere i)** «organizzazione e gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale» e

**lettera w)** «promozione e tutela dei diritti umani sociali»

##### ART. 6 ATTIVITA' DIVERSE

Gli ETS possono esercitare attività diverse da quelle di cui all'art.5, se:

- ✓ **previste** dall'atto costitutivo o dallo statuto,
- ✓ **secondarie e strumentali** alle attività di interesse generale

secondo criteri e limiti definiti con Decreto dal Ministero, sentita la cabina di regia (art. 97), tenendo conto dell'insieme delle risorse impiegate per tali attività **in rapporto** alle risorse impiegate per lo svolgimento delle attività di interesse generale

**RAPPORTO**



### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE E DIVERSE

##### REGOLA DA RISPETTARE

Il Decreto elaborato dal Ministero sarà in vigore a partire dall'operatività del RUNTS e prevede che l'ETS possa scegliere tra due criteri alternativi, le attività diverse non devono superare:

1. più del 30% delle entrate complessive comprese:
  - le erogazioni liberali e gratuite di denaro
2. più del 66% dei costi complessivi dell'ente compresi:
  - i costi figurativi: ore volontari, utilizzo spazi in comodato gratuito, il valore normale dei costi e servizi e il loro costo effettivo, etc.



L'organo di amministrazione deve documentare il carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella relazione del bilancio o nella relazione di missione (art. 13. co. 6, del CTS).  
L'organo di controllo deve verificare il rispetto di tale requisito (art. 30, co. 7, CTS)

SFORAMENTO DEI LIMITI

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

## ATTIVITA' DI INTERESSE GENERALE E DIVERSE

### REGOLA ATTIVITA' DIVERSE

#### SFORAMENTO DEI LIMITI

- Segnalazione al RUNTS entro 30 giorni dall'approvazione del bilancio
- Recupero dei limiti nell'esercizio successivo se il criterio scelto è quello del 30% e il rapporto è stato il 40%, nell'esercizio successivo il rapporto non può superare il 20%.

SFORAMENTO PER DUE ESERCIZI  
CONSECUTIVI: **CANCELLAZIONE DAL RUNTS**



SPONSORIZZAZIONI O LICENZE

GESTIONE DI SPACCI AZIENDALI

VENDITA DI *GADGET*, PRODOTTI,  
SERVIZI NO PER RACCOLTE DI  
FONDI OCCASIONALI, *ON LINE*

VENDITA DI PUBBLICITA'

ORGANIZZAZIONE DI VIAGGI O  
SOGGIORNI TURISTICI

### 3. OBBLIGHI NORMATIVI DA RISPETTARE

#### ALTRE DISPOSIZIONI

- Pubblicazione sul sito *internet* degli ETS, con entrate superiori a euro 100 mila, delle somme, comunque percepite, dai componenti gli organi amministrativi e di controllo o dagli associati
- Assicurazione dei volontari contro gli infortuni e le malattie connessi allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso terzi.





## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

Il CTS, ha stabilito che è l'Assemblea a nominarlo e ha riservato all'organo di controllo l'articolo 30 che:

1. individua l'ambito di applicazione;
2. indica i requisiti dei componenti;
3. stabilisce i compiti, le funzioni e i poteri attribuiti all'organo di controllo.

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### AMBITO DI APPLICAZIONE

- ❑ Le Fondazioni del Terzo settore
- ❑ Le Associazioni riconosciute e non riconosciute se superano, per due anni consecutivi i parametri di cui al comma 2



- ✓ attivo euro 110.000
- ✓ entrate euro 220.000
- ✓ dipendenti medi annui n. 5

### REQUISITI DEI COMPONENTI

Organo anche monocratico



Rimando diretto all'art. 2399 del c.c. «Cause di ineleggibilità e decadenza» e all'art. 2397 del c.c. «Composizione del collegio» (comma 5)

Professionalità

Iscritti agli albi professionali da decreto Ministero della giustizia, prof. di ruolo in materie economiche o giuridiche, Ordine avvocati, ODCEC, Consulenti del lavoro

indipendenza

Art. 2382  
c.c.

onorabilità

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

Anche per l'organo di controllo, il legislatore non ha disciplinato, nel CTS, tutte le regole che ne garantiscono la funzionalità operativa, rimandando al codice civile, ai sensi dell'art. 3, comma 2, tutto quanto non è specificatamente previsto, in quanto ritenuto compatibile.

Fra le principali norme di funzionamento da ritenersi compatibili, ricordiamo:

- ❑ la composizione numerica del collegio non monocratico (da tre a cinque membri), la sua presidenza e i compensi (artt. 2397, 2398 e 2402 c.c.);

TRIENNALE

- ❑ la durata del mandato, nonché la cessazione dall'ufficio e la sostituzione e la loro pubblicità (artt. 2400 e 2401 c.c.);

30 gg nel Registro delle imprese e non al

RUNTS

Sindaci supplenti

Subentro dei sindaci supplenti e presidenza al sindaco più anziano fino a nuova assemblea

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

#### COMPITI E FUNZIONI

I commi 6, 7 e 8 dell'articolo 30 del CTS disciplinano dettagliatamente i compiti e le funzioni attribuiti all'organo di controllo:

Art. 2403 c.c.

«Doveri del collegio sindacale»

1. vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto;
2. vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione (specifico dovere di vigilanza con riferimento alle disposizioni L.231/2001);
3. vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile;
4. esercitare il controllo contabile laddove richiesto dalla norma;
5. effettuare a propria discrezione atti di ispezione e di controllo;
6. ottenere informazioni dagli amministratori sull'andamento delle operazioni sociali;

NOVITA

Art. 2403 bis c.c.

«Poteri del collegio sindacale»



## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

#### COMPITI E FUNZIONI

7. monitorare l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui:
  - all'art. 5. «Attività di interesse generale»
  - all'art. 6. «Attività diverse»
  - all'art. 7 «Raccolta fondi» e
  - all'art. 8 «Destinazione del patrimonio e assenza di scopo di lucro»
8. attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida riportate nell'art.14;
9. monitorare il rispetto dell'obbligo assicurativo, in quanto norma di legge, (art. 18 del CTS «Assicurazione obbligatoria») dei volontari per malattie e infortuni, nonché per la responsabilità civile verso terzi.

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

COMPITI E FUNZIONI

Alcune considerazioni

7. monitorare l'osservanza delle finalità dell'ETS (artt. 5, 6 e 7)

Ad oggi non ci sono linee guida che consentano di orientare l'attività di monitoraggio delle finalità dell'ETS

- Organizzare
- Pianificare
- Regolare la portata e la tempistica

- ✓ comprensione della natura delle attività;
- ✓ analisi conoscitiva e valutativa dei principali flussi;
- ✓ valutazione del SCI e gestione dei rischi;
- ✓ monitoraggio del rispetto delle procedure.

**EFFICACIA**

valutazione qualitativa e quantitativa dell'efficacia dell'impiego delle risorse finanziarie nelle attività di interesse sociale dichiarate nella *mission*

Finalità assimilabili a quelle richieste per la preparazione del **bilancio di sostenibilità (D.Lgs. 254/16)**

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

COMPITI E FUNZIONI  
Alcune considerazioni

7. monitorare l'osservanza della destinazione del patrimonio (art. 8)

Tutte le entrate, comunque definite, devono essere destinate a scopi non di lucro e impiegate per lo svolgimento delle attività sociali

- ✓ comprensione dei flussi finanziari di entrata e di uscita delle risorse finanziarie;
- ✓ analisi degli impegni finanziari necessari a svolgere l'attività;
- ✓ analisi di come vengono impiegate le risorse finanziarie;
- ✓ valutazione di efficienza degli impieghi delle risorse.

VERIFICA

Conformità degli impieghi con gli obiettivi della *mission* e valutazione congruità delle spese indirette

BUDGET

Compensi agli organi di *governance*, ai responsabili operativi, contratti per servizi, etc

?

## 4. L'ORGANO DI CONTROLLO

### L'ORGANO DI CONTROLLO

Entro il 30 giugno di ogni anno (art. 48 co.3 del CTS)

COMPITI E FUNZIONI  
Alcune considerazioni

Tempistica e modalità di approvazione e pubblicità

8. Attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida riportate nell'art. 14

Gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominati, superiori a **un milione** devono depositare presso il RUNTS, e pubblicare nel proprio sito internet, il **bilancio sociale** redatto secondo le linee guida adottate con decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Approvate nell'aprile 2018

Linee GRI adattate

Art. 101,co.3

**Il requisito dell'iscrizione si intende soddisfatto con l'iscrizione ad uno dei registri attualmente previsti dalle normative vigente**

Documento utile anche ai fini dell'attività di monitoraggio dell'osservanza delle finalità sociali dell'ETS, in quanto dovrebbe consentire anche la valutazione di impatto sociale delle attività intraprese dall'ETS



## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA REVISIONE LEGALE

Nell'ambito del CTS la disciplina della revisione legale del bilancio è trattata, specificatamente

nell'art. 31 «Revisione legale dei conti».  
al comma 1. dispone che:

«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:

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA REVISIONE CONTABILE

- Totale dell'attivo patrimoniale: euro 1.100.000
- Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: euro 2.200.000
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: n. 12 unità

### al comma 3. dispone che:

«la nomina è altresì obbligatoria quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'art. 10 («Patrimoni destinati ad uno specifico affare»))»

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### NOMINA DEL REVISORE LEGALE

#### ASSOCIAZIONI

Per le associazioni il CTS dispone che il revisore legale o la società di revisione sono nominati e revocati dall'assemblea degli associati/soci (o nominati nell'atto costitutivo in caso di prima nomina).

#### FONDAZIONI

Nel caso delle fondazioni il CTS attribuisce all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato la competenza a deliberare con riferimento alla nomina del revisore legale.

**In virtù del citato comma 2, art. 3 del CTS, si ritiene applicabile, in quanto compatibile la normativa civilistica, in particolare l'art. 13 del D.Lgs. 39/2010 che richiede la **proposta motivata dell'organo di controllo** per la nomina del revisore legale o della società di revisione**



## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA REVISIONE CONTABILE

L'art. 2397 c.c. richiede almeno un componente effettivo e un supplente revisore legale

La disciplina della revisione legale del bilancio è richiamata anche dall'art. 30 «Organo di controllo» che al comma 6. dispone che:

*«Esso può esercitare, inoltre, al superamento dei limiti di cui all'art. 31, co.1, la revisione legale dei conti. In tal caso l'organo di controllo è costituito da revisori legali iscritti nell'apposito registro»*

Ricordiamo che l'organo di controllo deve essere nominato quando l'ETS supera, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti:

- Totale dell'attivo patrimoniale: euro 110.000
- Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: euro 220.000
- Dipendenti occupati in media durante l'esercizio: n. 5 unità

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA REVISIONE CONTABILE

Il legislatore si limita ad indicare:

Art. 2399 indipendenza  
Art. 2382 onorabilità  
Art. 2397 professionalità

I destinatari  
dell'obbligo

I requisiti dei  
mandatari

La  
responsabilità

Tenuto conto dell'art. 3, comma 2, per tutto quanto non espressamente indicato nel CTS si deve far riferimento al codice civile in quanto compatibile.

### ATTENZIONE CONFERIMENTO INCARICO ESERCIZIO 2021

**Stante l'operatività del RUNTS dal 23 febbraio 2021, sono obbligati a nominare il revisore legale già dall'esercizio 2021, solo gli ODV, APS, ONLUS e gli enti che risultano già iscritti al RUNTS entro il 31 dicembre 2021**

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA REVISIONE CONTABILE

Il D.M. del 5 marzo 2020, oltre ad adottare gli schemi di bilancio ha anche chiarito alcuni punti della revisione legale non esplicitati nel CTS:

- la **relazione di revisione** è emessa ai sensi dell'art. 14 del Lgs. 39/2010 e quindi i principi di revisione da adottare sono gli ISA Italia;
- il **giudizio è espresso** con riferimento allo stato patrimoniale, al rendiconto di gestione e alla relazione di missione;
- la relazione di revisione comprende anche un **giudizio di coerenza** con il bilancio, relativamente alla parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità 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.

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA REVISIONE CONTABILE

Sotto il controllo del MEF

Le principali regole rimandate alla disciplina del c.c. sono:

- ▶ procedure di controllo qualità del lavoro di revisione legale;
- ▶ conferimento, revoca e dimissioni dall'incarico, risoluzione del contratto;
- ▶ segnalazione al MEF dell'incarico di revisione legale;
- ▶ pubblicità ai terzi dell'incarico di revisione legale conferito dall'ETS.

**Il CTS prevede l'iscrizione al RUNTS dei solo organi societari e non anche del revisore legale**

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA RESPONSABILITA' DEL REVISORE LEGALE

Il legislatore disciplina la responsabilità nell'**art. 28**, facendo un esplicito rimando all'art. 15 del D.Lgs. 39/10, in quanto lo ritiene compatibile.

L'art. 15 stabilisce che:

- il revisore legale e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori per i danni derivanti dall'inadempimento dei loro doveri;
- l'azione di risarcimento si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio o consolidato emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.

## 5. LA NORMATIVA DELLA REVISIONE CONTABILE

### LA RESPONSABILITA' DEL REVISORE LEGALE

Infine, l'**art. 29** attribuisce al revisore la responsabilità di denuncia al tribunale ai sensi dell'art. 2409 del c.c..

Tale possibilità non è contemplata dalle norme del D.Lgs. 39/10, e come sottolinea l'Assirevi: «*non appaiono sussistere ragioni per attribuire al revisore compiti di controllo e attivazione da sempre assegnati ad altri soggetti*»

Osservazioni Assirevi giugno 2017



## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE CONTABILE

## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

- ❑ La verifica del rispetto del rapporto fra le attività di interesse generale e le attività diverse:

attività diverse non devono essere superiori  
al 30% delle entrate complessive  
al 66% dei costi complessivi

- ❑ La verifica del rispetto della redazione del bilancio sociale

Entrate comunque denominate superiori  
a euro 1 milione  
l'obbligo è da verificare anno per anno



## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

- ❑ La verifica del superamento dei parametri per la nomina dell'organo di controllo e del revisore legale

organo di controllo: **attivo 110 mila, ricavi 220mila, dipendenti medi n. 5**  
revisore legale: **attivo 1.100 mila, ricavi 2.200 mila, dipendenti medi n. 12**

- ❑ La verifica del rispetto del requisito della «non commercialità»

I ricavi delle attività di interesse generale e delle attività diverse  
**non devono superare i relativi costi in misura superiore al 5%**

## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

- ❑ La verifica del rispetto dell'assenza dello scopo di lucro

distribuzione di dividendi sotto qualunque forma:  
**compensi, prestazione di servizi retribuzioni, collaborazioni, etc.**

- ❑ La verifica del rispetto del rapporto delle retribuzioni all'interno dell'ETS

Il rapporto tra la retribuzione più bassa e quella più alta  
**non deve superare il rapporto uno a otto**

## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

- ❑ La verifica della corretta applicazione del regime fiscale forfettario

ricavi commerciali non superiori a euro 130 mila

### RICAVI COMMERCIALI

Le prestazioni si considerano commerciali se sono remunerate con una redditività  $>$  del 5%

### RICAVI NON COMMERCIALI

Le attività dell'ETS si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i costi relativi per ciascun periodo di imposta e per non oltre due periodi di imposta consecutivi

## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

### ❑ La verifica della sussistenza del patrimonio minimo

Il patrimonio minimo deve essere pari a:

- ▶ euro 15 mila per le associazioni
- ▶ euro 30 mila per le fondazioni

Se il patrimonio è stato costituito con beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una **relazione giurata**, allegata all'atto costitutivo, redatta da un revisore legale o da una società di revisione iscritti nell'apposito registro (il legislatore non specifica la sezione)

## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

### LA RELAZIONE DI REVISIONE LEGALE

#### GIUDIZIO

Richiamerà i documenti del CTS: stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione per le parti indicate dal D.M. del 5 marzo 2020.

#### ELEMENTI ALLA BASE DEL GIUDIZIO

Formulazione *standard*

#### ALTRI ASPETTI

Richiamerà l'inserimento dei dati comparativi dell'esercizio precedente

#### RESPONSABILITA' ORGANI DI *GOVERNANCE* E REVISORE LEGALE

formulazione *standard*

## 6. GLI ASPETTI DELLA NORMATIVA CORRELATI ALLA REVISIONE

### LA RELAZIONE DI REVISIONE LEGALE

GIUDIZIO art. 14, co. 2, lett. e), D.Lgs. 39/2010

Formulazione del giudizio sulle parti della relazione di missione specificate dal D.M. del 5 marzo 2020, ossia:

- sulla coerenza della sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione con il bilancio d'esercizio;
- sulla conformità della stessa alle norme di legge, nonché di rilasciare una dichiarazione su eventuali errori significativi.

**ASSIREVI** pubblicherà un Documento di ricerca per fornire le Linee guida utili per la conduzione dell'incarico di revisione legale

ODCECm@ster®



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



GRAZIE PER L'ATTENZIONE