

L'ATTIVITÀ DELLA SOCIETÀ DI REVISIONE INDIPENDENTE SUL BILANCIO DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE

1. SCOPO DEL DOCUMENTO

Il presente Documento di Ricerca intende fornire linee guida utili alle Associate in relazione alla revisione del bilancio degli Enti del Terzo Settore (nel seguito, gli “ETS”) ai sensi dell’art. 31 del d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (nel seguito, il “**Codice del Terzo Settore**” o il “**CTS**”) e sostituisce il Documento di Ricerca n. 244R (Marzo 2024) che è stato aggiornato per tenere conto delle modifiche apportate al CTS dall’art. 4 della Legge 4 luglio 2024, n. 104, nonché di recenti note del Ministero del Lavoro.

Il Documento esamina altresì profili relativi alle modalità di conferimento dell’incarico di revisione negli ETS al verificarsi dei presupposti di cui al suddetto art. 31 CTS.

Il presente Documento riporta in Allegato un esempio di lettera di attestazione.

2. RIFERIMENTI NORMATIVI

L’art. 13 del CTS prevede che *“Gli enti del Terzo settore devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l’indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie”*.

Lo stesso articolo stabilisce che il bilancio degli ETS deve essere redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali. In attuazione di tale delega, il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali ha emanato il decreto ministeriale del 5 marzo 2020 (nel seguito, il “**D.M. 5 marzo 2020**”) che ha introdotto i modelli di predisposizione del bilancio degli ETS.

In aggiunta, nel febbraio 2022, l’Organismo Italiano di Contabilità (OIC) ha emanato il principio contabile OIC 35 (nel seguito, il “**Principio Contabile ETS**”) avente lo scopo di disciplinare *“i criteri per: (i) la presentazione dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione degli enti del Terzo Settore, con particolare riguardo alla loro struttura e al loro contenuto; e (ii) la rilevazione e valutazione di alcune fattispecie tipiche degli enti del Terzo Settore”*¹.

¹ Il Principio Contabile ETS è stato da ultimo modificato dall’OIC nel marzo 2023.

L'art. 31 CTS, da ultimo modificato dall'art. 4 della Legge 4 luglio 2024, n. 104, prevede inoltre l'obbligo per le associazioni, riconosciute o non riconosciute, e le fondazioni del Terzo settore di nominare un revisore legale dei conti quando l'ETS superi, per due esercizi consecutivi, *“due dei seguenti limiti: a) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 1.500.000,00 euro; b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 3 milioni di euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 20 unità”*². La revisione legale può essere anche affidata all'organo di controllo dell'ETS costituito ai sensi dell'art. 30 CTS³.

La revisione legale di cui all'art. 31 CTS, è svolta ai sensi del d.lgs. 39/2010 nel rispetto dei Principi di revisione ISA Italia.

Il D.M. 5 marzo 2020 ha infatti chiarito che *“Il soggetto incaricato, in conformità all'art. 31 del decreto legislativo n. 117/2017 e successive modificazioni ed integrazioni, della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell'art. 14 del decreto legislativo n. 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 decreto legislativo n. 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 decreto legislativo n. 39/2010”*.

² La Legge del 4 luglio 2024, n. 104 non esplicita le tempistiche di applicazione dei nuovi limiti dimensionali.

Sul punto, è intervenuta la Nota n. 6 del 9/08/2024 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. In coerenza con precedenti posizioni prese dallo stesso Ministero del Lavoro, la Nota chiarisce l'immediata applicabilità degli articoli 30 e 31 CTS in quanto disposizioni che *“non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del RUNTS o all'adozione di successivi provvedimenti attuativi”*. In particolare, la Nota specifica che il *“periodo di osservazione”* (*“due esercizi consecutivi”*) avente ad oggetto la verifica del superamento dei limiti dimensionali in parola dovrà essere compiuta alla chiusura del bilancio 2024, abbracciando pertanto i bilanci 2023 e 2024”.

La Nota del 9/08/2024 affronta, inoltre, il tema degli eventuali effetti derivanti dall'innalzamento legislativo dei parametri ex artt. 30 e 31 del CTS sugli incarichi già conferiti di componente dell'organo di controllo o di revisore legale.

Diversamente, con riguardo al revisore legale dei conti, la Nota del Ministero precisa che l'art. 4, comma 1 del D.M. 28 dicembre 2012, n. 261 *“annovera espressamente tra le giuste cause di revoca la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge”*. Alla luce di ciò, la Nota specifica che per il revisore legale dei conti il venir meno dell'obbligo di legge conseguente all'innalzamento dei parametri dimensionali di cui all'art. 31 del CTS *“potrebbe configurare una giusta causa di revoca dell'incarico”*. Al riguardo si ricorda altresì che il D.M. 28 dicembre 2012, n. 261 prevede la fattispecie della risoluzione consensuale sempre applicabile anche alle circostanze di modifiche normative che determinano il venir meno degli obblighi di revisione del bilancio.

³ L'art. 30 CTS, da ultimo modificato dall'art. 4 della Legge 4 luglio 2024, n. 104, prevede, a sua volta, 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: 150.000,00 euro; b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 300.000,00 euro; c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 7 unità. 3. L'obbligo di cui al comma 2 cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati. [...] 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”*.

3. QUESTIONI RIGUARDANTI LA REVISIONE DEL BILANCIO DEGLI ETS

3.1 L'entrata in vigore delle disposizioni relative alla revisione del bilancio degli ETS

L'impianto normativo del CTS e del Decreto Ministeriale del 15 settembre 2020 (nel seguito, il **"D.M. 15 settembre 2020"**), che disciplina le procedure di iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (nel seguito, il **"RUNTS"**),⁴ prevede rispettivamente che devono essere considerati "ETS" gli enti *"iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore"* (art. 4 CTS) e che *"[l]iscrizione nel RUNTS ha effetto costitutivo relativamente all'acquisizione della qualifica di Ente del Terzo settore"* (art. 4 D.M. 15 settembre 2020)⁵.

La lettura delle suddette disposizioni porterebbe a ritenere che la normativa del CTS sia applicabile solamente a partire dalla data in cui l'ente risulti formalmente iscritto al Registro e, quindi, abbia acquisito a tutti gli effetti la qualifica di "ETS".

In relazione a detto profilo, tuttavia, il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali in alcune note ha precisato che la disciplina normativa si differenzia per gli ETS già iscritti nei preesistenti registri delle organizzazioni di volontariato delle associazioni di promozione sociale e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (nel seguito, rispettivamente, le **"Odv"**, le **"Aps"** e le **"ONLUS"**⁶ o i c.d. enti che transitano automaticamente nel RUNTS), da un lato, ovvero per gli enti di nuova costituzione o, comunque, non già iscritti nei registri di settore, dall'altro (i c.d. enti privi di transizione automatica nel RUNTS).

Alla data del presente Documento di Ricerca, il procedimento di migrazione automatico delle Odv e delle Aps, iscritte ai rispettivi registri, iniziato in data 23 novembre 2021 ed effettuato ai sensi degli artt. 31 e 32 del D.M. 15 settembre 2020 è da considerarsi ormai completato.

Con riferimento alle ONLUS, invece, l'art. 24 del Decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali n. 106 del 2020 prevede che tali enti possano presentare domanda di iscrizione nel RUNTS *"fino al 31 marzo del periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea"* relativa alla disciplina fiscale del CTS.

⁴ Il RUNTS è stato avviato in data 23 novembre 2021 come da Decreto direttoriale n. 561/2021 del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali.

⁵ Come noto, l'art. 4, comma 1, CTS contiene l'individuazione delle diverse tipologie di ETS. Tale articolo, come è stato osservato, prevede *"l'esistenza di due distinte categorie di ETS: la prima è quella degli enti "particolari" (Odv, Aps, enti filantropici, impresa sociale, reti associative e società di mutuo soccorso), soggetti ad una disciplina speciale ad essi dedicata nel CTS e destinati all'iscrizione in apposite sezioni del RUNTS; la seconda è quella degli enti "generici" (associazioni, riconosciute o non riconosciute, fondazioni e altri enti di carattere privato diversi dalle società), regolati dalle disposizioni generali del CTS e destinati all'iscrizione nella sezione "Altri enti del Terzo settore" del RUNTS"* (cfr. VADEMECUM DAL CONSIGLIO NAZIONALE DEL NOTARIATO, *L'avvio del RUNTS. Indicazioni operative*, marzo 2022, pag. 6).

⁶ Per le ONLUS l'iscrizione al RUNTS dipende dall'entrata in vigore della disciplina fiscale del CTS che, a sua volta, necessita di uno specifico atto di autorizzazione da parte della Commissione Europea. Infatti, con riferimento alle ONLUS, l'art. 102, comma 2 del CTS dispone che la relativa disciplina sarà definitivamente abrogata e la qualifica di ONLUS cesserà di avere efficacia solo nel momento in cui entreranno in vigore le nuove disposizioni fiscali contenute nel Titolo X del CTS. Al riguardo, l'art. 104, comma 2 del CTS specifica che le disposizioni del Titolo X del CTS *"si applicano [...] a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione Europea di cui all'articolo 101, comma 10"*.

La Commissione Europea ha autorizzato la disciplina fiscale del CTS nel marzo 2025 (<https://www.lavoro.gov.it/stampa-e-media/comunicati/pagine/terzo-settore-calderone-bellucci-ok-da-commissione-ue-riforma>), pertanto, il regime normativo delle ONLUS sarà da considerarsi abrogato a partire dal periodo di imposta 2026. Nel periodo transitorio, e fino al termine appena menzionato, un ente iscritto all'anagrafe ONLUS può continuare, se del caso, ad applicare le previgenti disposizioni fiscali (d.lgs. 460/1997).

Pertanto, alla luce dell'autorizzazione comunitaria, concessa nel marzo 2025, le ONLUS dovranno iscriversi nel Registro entro il 31 marzo 2026⁷.

Nelle more dell'iscrizione al RUNTS permane per le ONLUS l'iscrizione presso l'anagrafe ONLUS.

Per questi enti, in ogni caso, sino alla formale iscrizione nel Registro, continua a rilevare il regime normativo di prima applicazione istituito per gli enti che transitano automaticamente nel RUNTS.

Al riguardo, il Ministro del Lavoro e delle politiche sociali ha specificato che talune disposizioni del CTS che *“non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all'operatività del RUNTS”* sono applicabili anche nelle more dell'iscrizione degli ETS in tale Registro⁸.

In particolare, le Note del Ministro del Lavoro e delle politiche sociali del 2 novembre 2020, del 29 dicembre 2021 e del 22 dicembre 2023 hanno indicato come gli artt. 13 (Scritture contabili e bilancio), 30 (Organo di controllo) e 31 (Revisione legale dei conti) CTS sono tra le norme che *“non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all'operatività del RUNTS”*⁹.

Pertanto, il panorama normativo delineato sopra e i relativi chiarimenti interpretativi forniti dal Ministero hanno portato a ritenere che gli enti che transitano automaticamente nel RUNTS, seppur non ancora formalmente iscritti in tale Registro, siano obbligati a redigere i bilanci secondo le disposizioni del CTS, del D.M. 5 marzo 2020 e del Principio Contabile ETS e ad assoggettarli alla verifica del revisore nominato ai sensi dell'art. 31 CTS già a decorrere dall'esercizio 2021¹⁰.

Con riguardo, invece, agli enti diversi da Aps, Odv e ONLUS (i.e. soggetti privi di transizione automatica nel RUNTS), questi diventeranno ETS, e quindi obbligati a seguire le previsioni del CTS, solamente quando saranno formalmente iscritti nel Registro. Tali enti dovrebbero pertanto presentare in sede di iscrizione al RUNTS uno statuto conforme al CTS¹¹ ivi inclusa, ove applicabile, la previsione di nomina del revisore ai sensi dell'art. 31 CTS. In considerazione del fatto che per i richiamati enti l'iscrizione al Registro assume valore costitutivo, questi sarebbero obbligati a seguire le previsioni del CTS nel momento in cui saranno formalmente iscritti al RUNTS.

Sul punto, la nota del Ministero del Lavoro n. 5941 del 5 aprile 2022 ha confermato che *“per gli enti di nuova iscrizione l'obbligo di attenersi agli schemi ministeriali sorge soltanto a partire dall'esercizio finanziario nel quale l'ente medesimo ha conseguito l'iscrizione al RUNTS”*.

⁷ In caso di mancata presentazione della domanda di iscrizione al RUNTS, successivamente all'entrata in vigore del nuovo regime per le ONLUS, l'ente è obbligato a devolvere il proprio patrimonio, nei limiti dell'incremento patrimoniale verificatosi dal momento di iscrizione all'anagrafe unica ONLUS.

⁸ Tra queste, si segnalano le Note n. 34/0012604 del 29/12/2017, n. 34/0010980 del 22/10/2020, n. 34/0011560 del 2/11/2020 e n. 34/0014432 del 22/12/23.

⁹ In particolare, la Nota del 29 dicembre 2021 ha precisato che *“la precettività delle disposizioni di cui all'articolo 13 del Codice si impone anche nei riguardi delle ONLUS: difatti, la previsione di cui all'articolo 101, commi 2 e 3 consente agli enti iscritti nell'anagrafe delle ONLUS di beneficiare delle agevolazioni previste non solo dalla normativa specifica di cui al d.lgs. 460/1997, ma anche dalle ulteriori previsioni, già vigenti, contenute nel Codice”*.

¹⁰ Con riguardo al primo esercizio di applicazione della normativa relativa alla revisione legale del bilancio degli ETS (esercizio finanziario 2021), il tema era stato affrontato, più ampiamente, rispettivamente nei par. 3.3 e 3.1 dei superati Documenti di Ricerca Assirevi n. 244 dell'aprile 2022 e n. 244R del marzo 2024.

¹¹ Con riferimento al processo di iscrizione al RUNTS da parte di associazioni e fondazioni, nel Documento di Ricerca n. 255 del novembre 2023, Assirevi ha esaminato alcuni profili dell'attività del revisore sull'attestazione della sussistenza del patrimonio minimo degli ETS.

Inoltre, la successiva nota del Ministero del Lavoro n. 14432 del 22 dicembre 2023 ha precisato che *“nei confronti enti neo-iscritti e non in possesso in precedenza della qualifica di ETS”* l'obbligo di nominare l'organo di controllo e il revisore legale, *“sorgerà, qualora nel biennio precedente i limiti dimensionali siano stati raggiunti, non appena iscritti al RUNTS e per effetto dell'iscrizione, fermo restando che potranno volontariamente costituire l'organo di controllo o incaricare i revisori legali anche prima del perfezionamento dell'iscrizione”*¹².

3.2 Il conferimento dell'incarico di revisione del bilancio

Come sopra richiamato, gli enti nello scopo dell'art. 31 CTS sono obbligati a nominare un revisore legale che svolga la propria attività a partire dai bilanci relativi all'esercizio 2021.

Con riferimento a tale nomina, il CTS prevede, (I) all'art. 21, che *“L'atto costitutivo deve indicare [...] la nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, del soggetto incaricato della revisione legale dei conti”* e, (II) all'art. 25, che *“L'assemblea delle associazioni, riconosciute o non riconosciute, del Terzo settore: [...] b) nomina e revoca, quando previsto, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti”*.

Con specifico riguardo alle fondazioni¹³, a differenza delle associazioni, il CTS non richiede la presenza obbligatoria di un organo assembleare competente a nominare e revocare il revisore legale. Per tali enti, l'art. 25, comma 3, CTS prevede che *“Lo statuto delle fondazioni del Terzo settore può attribuire all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, di cui preveda la costituzione la competenza a deliberare su uno o più degli oggetti di cui al comma 1, nei limiti in cui ciò sia compatibile con la natura dell'ente quale fondazione e nel rispetto della volontà del fondatore”*¹⁴.

Risulta invece obbligatoria la presenza nelle fondazioni di un organo amministrativo e, ove applicabile, di un organo di controllo¹⁵.

¹² La Nota prosegue poi specificando che, a seguito dell'iscrizione, l'Ufficio del RUNTS potrà richiedere *“all'ente che non abbia provveduto, di nominare l'organo di controllo o il revisore, assegnando a tal fine un congruo termine, nonché di integrare le informazioni sul RUNTS. Una eventuale persistente inerzia dell'ente nel provvedere all'adempimento di legge costituirà presupposto per l'avvio del procedimento di cancellazione dal RUNTS, ai sensi dell'articolo 50 del Codice e degli articoli 23, comma 1, lettera d) e 24 del D.M. n. 106/2020”*.

¹³ Sul punto, è bene precisare che l'art. 10 D.lgs. 4/12/1997 n. 460 include tra i soggetti che possono rivestire la qualifica di ONLUS anche le fondazioni. Le ONLUS costituite nella forma di fondazioni sono quindi enti iscritti nei precedenti registri soggetti al regime transitorio richiamato dalle Note del Ministero del Lavoro.

¹⁴ Con riguardo alla presenza dell'organo assembleare nelle fondazioni, la dottrina ha specificato che: *“le fondazioni — eccettuato, forse, il caso delle cd. fondazioni di partecipazione, peraltro carenti di specifico riferimento normativo — sono istituzionalmente prive di assemblea”* (cfr. M. TOLA, *La governance degli enti del terzo settore e i sistemi multistakeholders*, RDS, 2019, pagg. 393 e ss.).

¹⁵ Cfr., in dottrina, M. MALTONI, *L'organizzazione delle fondazioni del Terzo settore*, Fondazione del Notariato, 2019, pag. 3, il quale chiarisce che *“un organo assembleare o di indirizzo non è necessaria in funzione dell'iscrizione della fondazione nel Registro unico nazionale del Terzo settore, e quindi in funzione della sua qualificazione come ente del Terzo settore. Dall'art. 26 ultimo comma e dall'art. 30 primo comma del Codice del Terzo settore emerge che gli unici organi necessari sono quello di amministrazione («Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di amministrazione») e quello di controllo («Nelle fondazioni del Terzo settore deve essere nominato un organo di controllo, anche monocratico»)»*.

Più in generale, in tema di conferimento degli incarichi di revisione, sebbene il CTS non preveda una esplicita norma o uno specifico rimando alla disciplina delle società di capitali, la dottrina che si è espressa in proposito ha chiarito che *“gli incarichi di revisione legale negli ETS dovrebbero essere soggetti alla medesima disciplina prevista per gli enti societari”*¹⁶.

In ragione di ciò, si ritiene quindi richiamabile, anche per gli ETS, l'art. 13 del d.lgs. 39/2010. Come noto, il citato articolo statuisce che, salva l'ipotesi di neo-costituzione della società in cui la nomina del revisore deve avvenire nell'atto costitutivo, *“l'assemblea, su proposta motivata dell'organo di controllo, conferisce l'incarico di revisione legale e determina il corrispettivo spettante al revisore legale o alla società di revisione legale per l'intera durata dell'incarico e gli eventuali criteri per l'adeguamento di tale corrispettivo durante l'incarico”*.

Anche nel contesto degli ETS, si ritiene quindi che la nomina del revisore debba avvenire nell'atto costitutivo solamente nell'ipotesi di neo-costituzione dell'ente (cfr. art. 21 CTS). Nel caso invece di enti già costituiti, questi devono, in primo luogo, adeguare lo statuto alla disciplina del CTS¹⁷ – prevedendo, *inter alia*, la nomina del revisore se applicabile – e, in seguito, conferire l'incarico di revisione in sede assembleare (ove tale organo sia previsto dalla legge)¹⁸.

Con riguardo, infine, al soggetto deputato a formulare la proposta motivata di incarico in assemblea, nel silenzio del CTS sul punto, pare ragionevole ritenere che debba procedervi l'organo di controllo, in virtù di quanto previsto dal menzionato art. 13 d.lgs. 39/2010¹⁹. Nella specifica ipotesi in cui l'organo di controllo non fosse stato ancora nominato, è utile richiamare una posizione espressa dall'Associazione, nel Quaderno n. 4, in tema di formulazione della proposta motivata nel caso di prima nomina contestuale del collegio sindacale e del revisore delle S.r.l.. Nel documento si precisa che la soluzione più efficiente dal punto di vista delle tempistiche: *“(iii) la società [rectius l'ETS n.d.r.] potrebbe nominare nella medesima assemblea il revisore e il Collegio Sindacale. A tal fine, i nuovi componenti dell'organo di controllo, preliminarmente avvisati in via informale circa la propria nomina, dovrebbero eseguire*

¹⁶ Cfr. M. POZZOLI, *Il bilancio degli enti del Terzo settore*, CNDCEC, aprile 2023, nota 93, pag. 99.

¹⁷ Ai sensi dell'art. 101, comma 2, CTS, il termine ultimo per l'adeguamento degli statuti delle Odv, Aps e ONLUS alle previsioni del CTS utilizzando le maggioranze semplificate previste per l'assemblea ordinaria è stato prorogato più volte, da ultimo con il d.l. 198/2022, sino al 31 dicembre 2023.

¹⁸ Tale procedimento sembra essere peraltro coerente con quanto avviene nelle S.r.l. a seguito dell'introduzione delle nuove condizioni di nomina obbligatoria del revisore legale avvenuto con il Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. Infatti, l'art. 379, c. 3 Codice della crisi prevede che le S.r.l. quando ricorrono i requisiti dettati dal novellato art. 2477 cod. civ., *“devono provvedere a nominare gli organi di controllo o il revisore e, se necessario, ad uniformare l'atto costitutivo e lo statuto alle disposizioni di cui al predetto comma entro la data di approvazione dei bilanci relativi all'esercizio 2022, stabilita ai sensi dell'articolo 2364, secondo comma, del codice civile”*.

¹⁹ Con riguardo alla proposta motivata dell'organo di controllo, la dottrina sottolinea che *“non si ritiene ammissibile la nomina di soggetto giudicato inidoneo o non valutato dall'organo di controllo, in quanto non sottoposto all'attenzione dello stesso. In quest'ultimo caso l'assemblea va riconvocata per dare il tempo all'organo di controllo di effettuare le proprie valutazioni e la conseguente proposta”* (cfr. L. DE ANGELIS, *Proposta motivata di nomina del revisore dell'organo di controllo*, Eutekne, 2021) e che *“non è ammissibile che l'assemblea conferisca un incarico ad un soggetto diverso, magari individuato nel novero di quelli che avevano inoltrato la propria candidatura all'organo di controllo”* in quanto *“ciò comporterebbe una violazione del precetto normativo che impone la formulazione di una proposta motivata da parte di tale organo”* (cfr. M. FRATINI, *Commento sub art. 13, d.lgs. 39/2019*, in *Il testo Unico della finanza*, Milano, 2012, pag. 2870).

*un opportuno lavoro preparatorio volto a predisporre, in tempo utile per l'assemblea, la proposta motivata di cui all'art. 13 Decreto*²⁰.

Diverso risulta essere il procedimento per le fondazioni prive di assemblea. Con riferimento a tali enti, essendo l'organo amministrativo e l'organo di controllo gli unici richiesti dal CTS, in assenza di una particolare struttura di governance prevista dall'autonomia statutaria, si ritiene che il conferimento dell'incarico di revisione nelle fondazioni dovrebbe essere effettuato dall'organo amministrativo su proposta motivata dell'organo di controllo.

4. LA RELAZIONE DI REVISIONE

Come indicato nel Par. 2 Riferimenti normativi, l'ente è tenuto a redigere il bilancio d'esercizio secondo le norme di legge italiane utilizzando gli schemi previsti dal DM 5/03/20, integrati dalle specifiche disposizioni contenute nell'OIC 35 – Principio contabile ETS. Con Determina del Ministero dell'economia e delle finanze (Ragioneria Generale dello Stato) prot. 219019 datata 01/09/2022, sono state elaborate le nuove versioni dei principi di revisione internazionali (ISA Italia).

Nell'esempio Esempio 5(I) dell'ISA Italia 700 viene fornito un esempio di relazione di revisione sul bilancio d'esercizio redatto in conformità ad un quadro normativo basato sulla corretta rappresentazione per un Ente del terzo settore²¹.

4.1 Paragrafo relativo ad altri aspetti - ISA Italia 710: informazioni comparative casi particolari

Qualora l'ente applichi per la prima volta le norme italiane che disciplinano la redazione del bilancio d'esercizio in cui è svolto il primo incarico di revisione legale e il bilancio dell'esercizio precedente sia stato assoggettato a revisione da un altro revisore oppure non sia stato assoggettato a revisione (sia nel caso di presentazione dei dati corrispondenti, applicando il metodo retrospettivo previsto dal principio

²⁰ Oltre alla richiamata opzione, Assirevi, nel Quaderno n. 4, *Orientamenti interpretativi su alcuni aspetti del d.lgs. 27 gennaio 2010, n. 39* del maggio 2011, ha individuato le seguenti modalità di nomina del revisore in tema di S.r.l.: *“(i) la società dovrebbe convocare una prima assemblea ai fini della nomina del Collegio Sindacale e, trascorso un lasso di tempo sufficiente affinché il neo-nominato organo sociale possa raccogliere ed esaminare le proposte in ordine all'incarico di revisione legale, convocare una seconda assemblea ai fini del conferimento del predetto incarico; oppure (ii) la società dovrebbe convocare un'assemblea unica per entrambi gli adempimenti, da scindere in due parti. Tale assemblea dovrebbe provvedere, in primo luogo, alla nomina del Collegio Sindacale, per poi essere riaggiornata ad una data immediatamente successiva, tale da consentire al neo-nominato organo sociale di valutare le diverse proposte in ordine all'incarico di revisione legale, prima di motivare la propria determinazione ai fini della proposta motivata da sottoporre ai soci. Il conferimento dell'incarico di revisione legale dovrà essere deliberato dalla stessa assemblea nel corso dell'aggiornamento della riunione. Tale ultima soluzione sembra presentare taluni vantaggi, in termini di ottimizzazione di tempi, rispetto a quella presentata sub i)”* (cfr. punto 1.6, pag. 19).

²¹ Come noto, il Decreto Legislativo del 6 settembre 2024 n. 125 di recepimento della Direttiva 2022/2464/UE (*Corporate Reporting Sustainability Directive*) ha apportato alcune modifiche all'art. 14 del D.Lgs. 39/2010. In attesa che tali modifiche siano recepite nei pertinenti principi ISA Italia e SA (Italia), il Documento di Ricerca Assirevi n. 256R, al par. 3.4., identifica le variazioni da apportare al testo delle relazioni di revisione relative all'esercizio 2024 per i soggetti non obbligati a predisporre la rendicontazione di sostenibilità.

contabile OIC 29, sia nel caso di applicazione dei paragrafi 32a) o 32 b) dell'OIC 35), potrà essere incluso nella relazione di revisione un paragrafo di "altri aspetti", secondo le indicazioni contenute nel principio ISA Italia 710, del seguente tenore:

"Altri aspetti"

Il bilancio d'esercizio presenta ai fini comparativi i dati corrispondenti dell'esercizio precedente. Tali dati derivano dal bilancio d'esercizio al [gg][mm][aa-1] predisposto in base ai criteri illustrati nelle relative note esplicative, [sottoposto a revisione contabile da parte di un altro revisore che in data [gg][mm][aa] ha emesso un giudizio di conformità senza modifica] oppure [non sottoposto a revisione contabile]".

5. LA LETTERA DI ATTESTAZIONE

Nell'Allegato al presente Documento viene fornito l'esempio di lettera di attestazione conforme a quanto previsto dal Documento di Ricerca Assirevi n. 251R (Gennaio 2025), adattato alle specifiche circostanze dell'incarico di revisione contabile completa di un ETS che ha predisposto il bilancio secondo le norme di legge italiane, in accordo con le previsioni del Codice del Terzo Settore, del DM 5/03/20, integrate dalle specifiche disposizioni contenute nell'OIC 35.

Tale esempio di lettera di attestazione dovrà essere adattato alle circostanze dell'incarico secondo il giudizio professionale del revisore, per tener conto delle specificità dell'ente (ad esempio in riferimento alla denominazione degli organi di *governance*).

Marzo 2025

"I contenuti del presente documento, aggiornati alla data di elaborazione del documento stesso, riguardano tematiche di carattere generale, senza costituire assistenza e consulenza professionale per singole e concrete fattispecie. Tutti i diritti riservati."

Allegato

Esempio di lettera di attestazione per la revisione contabile completa sul bilancio d'esercizio di un ente del terzo settore (ETS) redatto secondo le norme di legge italiane (OIC 35 – ITA GAAP)

(Da predisporre su carta intestata dell'Ente)

Data (stessa data della relazione di revisione)

Spettabile
(Società di revisione)

Con riferimento all'incarico di revisione contabile conferito ai sensi dell'art. 31 del D.lgs. 117/2017 ("CTS"), del bilancio d'esercizio della (*nome dell'Ente*) al (*data*) che mostra un patrimonio netto di euro , comprensivo di un avanzo d'esercizio (o disavanzo d'esercizio) di euro, Vi confermiamo le seguenti attestazioni, già portate alla Vostra attenzione nello svolgimento del Vostro lavoro:

1. La finalità dell'incarico a Voi conferito è di esprimere il Vostro giudizio professionale che il suddetto bilancio (costituito dallo stato patrimoniale al [gg][mm][aa] e dal rendiconto gestionale per l'esercizio chiuso a tale data e dalle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione) presenti la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico della (*nome dell'Ente*) in conformità al quadro normativo di riferimento. In relazione al Vostro incarico di revisione contabile vi confermiamo che è nostra la responsabilità che il bilancio d'esercizio sia redatto con chiarezza e rappresenti in modo veritiero e corretto la situazione patrimoniale-finanziaria ed il risultato economico dell'Ente.
2. Nell'ambito dell'incarico a Voi conferito esprimerete altresì il giudizio di 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 e rilascerete una dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi²².
È nostra la responsabilità della redazione della sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione relativa al bilancio d'esercizio al in conformità alle norme di legge; la stessa presenta tutte le informazioni richieste dalla normativa vigente ed è coerente con il bilancio d'esercizio. Inoltre, è nostra responsabilità che la sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione non

²² Rif.: Art. 14, comma 2, lettere e), e-bis), e-ter) del D.Lgs. 39/10.

contenga errori significativi. Siamo consapevoli che l'attività di vostra competenza circa la sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" comporta lo svolgimento delle procedure, poste in essere secondo quanto previsto dal Principio di Revisione (SA Italia) 720B, volte all'espressione di un giudizio sulla coerenza con il bilancio d'esercizio della sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" e sulla sua conformità rispetto alle richieste delle norme di legge, nonché il rilascio della dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi. Siamo infine consapevoli che il giudizio sulla coerenza e conformità non rappresenta un giudizio di rappresentazione veritiera e corretta della sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" rispetto alle norme di legge che ne disciplinano il contenuto e che la dichiarazione circa l'identificazione di eventuali errori significativi non costituisce l'espressione di un giudizio professionale.

3. Il bilancio è stato predisposto nella prospettiva di continuità dell'Ente; in particolare, Vi confermiamo che riteniamo appropriato il presupposto della continuità "aziendale"²³ che sottende la preparazione del bilancio, prendendo a riferimento un periodo futuro di almeno 12 mesi dalla data di chiusura bilancio e che riteniamo adeguata la relativa informativa fornita nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione.
4. La responsabilità di valutare l'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile dell'Ente alla natura e alle dimensioni dell'impresa, nonché di implementare e adottare le necessarie misure per la sua attuazione appartiene [rispettivamente] al Consiglio di Amministrazione [e agli Organi a tal fine Delegati] (*da adattare a seconda dell'assetto dei poteri dell'organo di gestione*). Vi confermiamo altresì che ad oggi, da tali nostre attività, non sono emersi elementi rilevanti che possano incidere sulla correttezza del bilancio. Inoltre, è nostra responsabilità l'implementazione e il funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno sul reporting finanziario volto, tra l'altro, a prevenire e ad individuare frodi e/o errori.
5. Vi abbiamo fornito, anche avvalendoci di strumenti di comunicazione e trasmissione a distanza:
 - i. accesso a tutte le informazioni pertinenti alla redazione del bilancio, quali registrazioni, documentazione e altri aspetti;
 - ii. i libri sociali completi e correttamente tenuti, nonché i verbali e le bozze delle riunioni non ancora trascritte nei libri in questione²⁴, in forma comunque sostanzialmente definitiva;
 - iii. le ulteriori informazioni che ci avete richiesto ai fini della revisione contabile;

²³ Tenuto conto che l'Ente è un'organizzazione che non ha scopo di lucro e che, pertanto, l'attività non è preordinata alla produzione del reddito, la continuità aziendale assume il significato di continuità operativa volta a mantenere un equilibrio economico finanziario.

²⁴ Può essere richiesta al cliente, in accordo con ISA Italia n. 580, l'indicazione della data in cui si è tenuta l'ultima riunione di ogni organo sociale.

- iv. la possibilità di contattare senza limitazioni i soggetti nell'ambito dell'Ente dai quali Voi ritenevate necessario acquisire elementi probativi.
6. Tutte le operazioni sono state registrate nelle scritture contabili e riflesse in bilancio.
7. Alcune delle attestazioni incluse nella presente lettera sono descritte come aventi natura limitata agli aspetti rilevanti. In proposito, Vi confermiamo che siamo consapevoli che le omissioni o gli errori nelle voci di bilancio e nell'informativa contenuta nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione sono rilevanti quando possono, individualmente o nel complesso, influenzare le decisioni economiche degli utilizzatori prese sulla base del bilancio stesso. La rilevanza dipende dalla dimensione e dalla natura dell'omissione o dell'errore valutata a seconda delle circostanze. La dimensione o la natura della voce interessata dall'omissione o dall'errore, o una combinazione delle due, potrebbe costituire il fattore determinante.
8. Con riferimento alla sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione, Vi confermiamo che siamo consapevoli che: un'incoerenza è significativa se, considerata singolarmente o insieme ad altre incoerenze, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso; la mancanza di conformità è rappresentata dall'assenza, nella sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione di informazioni richieste dalle norme di legge; un errore è significativo se, considerato singolarmente o insieme ad altri errori, potrebbe influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori del bilancio assumono sulla base del bilancio stesso.

Inoltre, per quanto di nostra conoscenza:

9. Vi confermiamo:
- a. che non siamo a conoscenza di casi di frodi o sospetti di frodi, con riguardo all'Ente, che hanno coinvolto:²⁵
- la direzione (da adattare a seconda dell'assetto dei poteri dell'organo di gestione e la struttura dell'Ente);
 - i dipendenti [e i volontari] con ruoli significativi nell'ambito del controllo interno; o
 - altri soggetti, anche terzi, la cui frode o sospetta frode potrebbe avere un effetto rilevante sul bilancio.

²⁵ Nel caso in cui gli Amministratori dell'Ente avessero individuato dei casi o sospetti di frode il paragrafo dovrà essere modificato come segue: "Abbiamo portato alla Vostra conoscenza i casi o i sospetti di frodi che hanno coinvolto..."

- b. che non siamo a conoscenza di segnalazioni di frodi o di sospetti di frodi, che influenzano il bilancio dell'Ente, comunicate da dipendenti, ex-dipendenti, analisti, autorità di vigilanza o altri soggetti²⁶;
 - c. che, come già portato alla Vostra conoscenza, la nostra valutazione del rischio che il bilancio possa contenere errori rilevanti dovuti a frodi ci ha portato a concludere che tale rischio è da ritenersi non rilevante [*da adattare in base alle conclusioni raggiunte*];
 - d. che siamo consapevoli che il termine "frode" fa riferimento agli errori in bilancio derivanti da appropriazioni illecite di beni ed attività dell'impresa e agli errori derivanti da una falsa informativa finanziaria.
10. (se applicabile) Vi confermiamo di aver adottato un modello organizzativo, ai sensi del D.Lgs. 231/2001, idoneo ad individuare e prevenire le condotte penalmente rilevanti poste in essere dall'Ente o dai soggetti sottoposti alla sua direzione e/o vigilanza²⁷.
11. Non vi sono state operazioni di entità o incidenza eccezionale [oltre a quelle contabilizzate e evidenziate in bilancio].
12. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 7, che il bilancio d'esercizio non è inficiato da errori rilevanti, incluse le omissioni.

FORMULAZIONI ALTERNATIVE

CASO A - (In presenza di differenze di revisione non corrette)

Vi confermiamo che gli effetti degli errori da Voi riscontrati e non corretti non sono rilevanti, sia singolarmente sia nel loro insieme, per il bilancio d'esercizio nel suo complesso. L'elenco degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

CASO B - (Formulazione da adottare quando la Direzione aziendale ritiene che uno o più elementi inclusi fra le differenze di revisione, benché non rilevanti, non rappresentano differenze di revisione)

Non concordiamo (invece) sul fatto che la/le differenza/e relativa/e a [SPECIFICARE] costituisca/no un errore per i seguenti motivi:

13. Vi confermiamo, con la precisazione di cui al precedente paragrafo 8, che la sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione relativa al bilancio d'esercizio non contiene incoerenze ed errori e/o significativi.

²⁶ Nel caso in cui gli Amministratori dell'Ente fossero a conoscenza di segnalazioni di frode o sospetti di frode il paragrafo dovrà essere modificato come segue:

"Abbiamo portato alla Vostra conoscenza le dichiarazioni di frode o sospetti di frode fatte da dipendenti, ex-dipendenti, analisti, autorità pubbliche o altri soggetti".

²⁷ Da adattare a seconda delle valutazioni e delle azioni poste in essere dall'Ente in tale ambito.

FORMULAZIONI ALTERNATIVE

CASO A - (In presenza di incoerenze e/o errori non corretti)

Vi confermiamo che gli effetti [delle incoerenze] e/o [degli errori] da Voi riscontrati e non corretti non sono significativi, sia singolarmente sia nel loro insieme. L'elenco delle incoerenze e/o degli errori non corretti è allegato alla lettera di attestazione.

CASO B - (Formulazione da adottare quando la Direzione dell'Ente ritiene che uno o più incoerenze e/o errori, benché non significativi, non rappresentano incoerenze e/o errori)

Non concordiamo (invece) sul fatto che [specificare la circostanza] costituisca/no [un'incoerenza] e/o [un errore] per i seguenti motivi:

14. Vi confermiamo che non vi sono state comunicazioni dell'Organo di controllo dell'Ente (da adattare in base all'effettiva denominazione assunta dall'organo) o denunce di fatti censurabili relativamente all'Ente, ulteriori rispetto a quelle già riportate sui libri sociali di riferimento, né segnalazioni di fatti o circostanze anomali che potrebbero, in caso di riscontro, rappresentare fatti censurabili.
15. Vi abbiamo fornito tutte le informazioni e gli elementi utili per identificare le entità da noi controllate, quelle sottoposte a controllo congiunto e le società collegate e le società sottoposte al controllo della controllante.
16. Vi abbiamo informato di tutti i casi noti di non conformità o di sospetta non conformità a leggi o regolamenti i cui effetti dovrebbero essere tenuti in considerazione nella redazione del bilancio.

Peraltro, non vi sono state, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto rilevante sul bilancio:

- a. irregolarità da parte di Amministratori, Dirigenti ed altri dipendenti [e i volontari] dell'Ente che rivestano posizioni di rilievo nell'ambito del sistema di controllo interno amministrativo;
- b. irregolarità da parte di altri dipendenti [e i volontari] dell'Ente;
- c. notifiche da parte di amministrazioni pubbliche, autorità giurisdizionali o inquirenti, organismi di controllo pubblico o autorità di vigilanza aventi ad oggetto richieste di informazioni o chiarimenti, nonché provvedimenti inerenti all'inosservanza delle vigenti norme;
- d. violazioni o possibili violazioni di leggi o regolamenti;
- e. inadempienze di clausole contrattuali;
- f. violazioni del Decreto Legislativo n. 231 del 21 novembre 2007 (Decreto Antiriciclaggio), come successivamente modificato dal D. Lgs. n. 90 del 25 maggio 2017 e dal D. Lgs. n. 125 del 4 ottobre 2019;
- g. violazioni della Legge 10 ottobre 1990, n. 287 (cosiddetta Antitrust);
- h. operazioni al di fuori dell'oggetto sociale;
- i. violazioni della Legge sul finanziamento ai partiti politici.

17. Vi confermiamo che, limitatamente agli aspetti che possono avere un effetto rilevante sul bilancio, l'Ente opera nel rispetto delle normative di tutela ambientale, salute sicurezza e igiene del lavoro nonché di privacy stabilite dai regolamenti comunitari, dalle leggi nazionali e/o regionali vigenti.
18. Vi confermiamo di avervi informato in merito a tutte le applicazioni e gli strumenti informatici basati sull'utilizzo dell'intelligenza artificiale, inclusa l'intelligenza artificiale generativa, di cui facciamo uso ai fini della determinazione dei valori di bilancio e della redazione della relativa informativa.

[Oppure: Vi confermiamo di non aver utilizzato applicazioni o strumenti informatici basati sull'intelligenza artificiale, inclusa l'intelligenza artificiale generativa, ai fini della determinazione dei valori di bilancio e/o della redazione della relativa informativa.]

19. Non vi sono, in aggiunta a quanto illustrato nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione:
 - a. potenziali richieste di danni o accertamenti di passività che, a parere dei nostri legali, possano probabilmente concretizzarsi e quindi tali da dover essere evidenziate nel bilancio come passività, così come definite nel successivo punto b);
 - b. passività rilevanti, perdite potenziali per le quali debba essere effettuato un accantonamento in bilancio d'esercizio, oppure evidenziate nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione e utili potenziali che debbano essere evidenziati nelle sezioni su richiamate della relazione di missione. Tali potenzialità non includono le incertezze legate ai normali processi di stima necessari per valutare talune poste di bilancio in una situazione di normale prosecuzione dell'attività aziendale;
 - c. eventi occorsi in data successiva al (data di bilancio) tali da rendere l'attuale situazione patrimoniale-finanziaria sostanzialmente diversa da quella approvata dagli organi dell'Ente, tale da richiedere rettifiche o annotazioni integrative al bilancio d'esercizio;
 - d. accordi con istituti finanziari che comportino compensazioni fra conti attivi o passivi o accordi che possano provocare l'indisponibilità di conti attivi, di linee di credito, o altri accordi di natura simile;
 - e. accordi di riacquisto di attività precedentemente alienate;
 - f. vincoli sul fondo di dotazione e sulla disponibilità delle riserve [salvo quanto descritto nella sezione "Illustrazione delle poste di bilancio" in relazione alle liberalità assoggettate, per volontà del donatore, di un terzo esterno o dell'Organo amministrativo dell'ente, ad una serie di restrizioni e/o vincoli che ne delimitano l'utilizzo, in modo temporaneo o permanente];
 - g. perdite che si devono sostenere in relazione all'evasione o incapacità di evadere gli impegni assunti;
 - h. (se applicabile) perdite che si devono sostenere in relazione ad impegni assunti per l'acquisto di voci di magazzino eccedenti il normale fabbisogno o a prezzi superiori a quelli di mercato, o relative alla valutazione di giacenze di magazzino obsolete;

- i. (se applicabile) programmi futuri circa l'interruzione di determinate missioni o altri programmi o intendimenti che possano dar luogo a un'eccedenza o all'obsolescenza delle rimanenze di magazzino. Le rimanenze non sono contabilizzate a un importo superiore al valore netto di realizzo;
 - j. impegni di acquisto o vendita a termine o contratti simili su valuta estera, titoli, merci o altri beni;
 - k. perdite durevoli di valore relative ad immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie ed investimenti fissi non utilizzati e/o obsoleti aventi un valore di bilancio rilevante che debbano essere svalutati per perdite di valore.
20. Non sono previsti programmi futuri o intendimenti che possano alterare in modo rilevante il valore di carico delle attività o delle passività o la loro classificazione o la relativa informativa nel bilancio d'esercizio.
21. Le assunzioni significative da noi utilizzate per effettuare le stime contabili sono ragionevoli. Vi abbiamo fornito tutti gli elementi e le informazioni in nostro possesso utili ai fini delle valutazioni da noi effettuate.
22. Sono state portate a Vostra conoscenza tutte le informazioni relative ai seguenti punti, ove applicabili: a) intestazioni fiduciarie; b) impegni assunti o accordi stipulati in relazione ad acquisti o cessioni di crediti, di partecipazioni, di rami d'azienda o di altri beni, e garanzie di redditività sui beni venduti o accordi per il riacquisto di attività precedentemente alienate; c) impegni assunti o accordi stipulati in relazione a strumenti derivati riguardanti valute, tassi d'interesse, beni (ad es. merci o titoli) e indici; d) impegni di acquisto di immobilizzazioni materiali ovvero impegni di acquisto, di vendita o di altro tipo di natura straordinaria e di ammontare rilevante; e) perdite o penalità su ordini di vendita o di acquisto e su contratti in corso di esecuzione; f) impegni per trattamenti economici integrativi (correnti o differiti) con il personale, gli agenti o altri; g) impegni esistenti per contratti di affitto o di leasing; h) affidamenti bancari ed accordi sui tassi di interesse; i) impegni cambiari, avalli, fidejussioni date o ricevute; l) effetti di terzi ceduti allo sconto od in pagamento, ma non ancora scaduti; m) "Warrant", obbligazioni convertibili o altre fattispecie simili. Le operazioni effettuate e le situazioni esistenti relative ai sopraccitati punti sono state correttamente contabilizzate nel bilancio e/o evidenziate nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione.
23. L'Ente esercita pieni diritti su tutte le attività possedute e non vi sono pegni o vincoli su di esse, né alcuna attività è soggetta a ipoteca o altro vincolo (ad eccezione di quelli evidenziati nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione).
24. Tutti i ricavi, rendite e proventi riconosciuti alla data di bilancio sono stati realizzati (o sono realizzabili), ed effettivamente acquisiti, non vi sono accordi collaterali con clienti fatta eccezione per i casi che rientrano tra le garanzie usuali.
25. Vi abbiamo fornito tutte le informazioni e gli elementi rilevanti da noi considerati per valutare se le attività abbiano subito una perdita di valore durevole.

26. Vi confermiamo che nel corso del [periodo/esercizio], abbiamo rispettato i requisiti patrimoniali derivanti da [CTS – Art. 22 co. 4, se applicabile e/o contratti di finanziamento].
27. Nelle sezioni “Parte generale” e “Illustrazione delle poste di bilancio” incluse nella relazione di missione sono state fornite le informazioni in tema di strumenti finanziari e strumenti finanziari derivati richieste dall’art. 2427-bis, del Codice Civile. Tutte le attività e passività finanziarie, ed in particolare tutti gli strumenti finanziari derivati, compresi gli strumenti finanziari derivati impliciti (“embedded”), sono state rilevate e classificate in accordo con i principi contabili di riferimento, nonché corredate dall’informativa richiesta dai principi stessi. Tutta la documentazione a supporto è stata messa a Vostra disposizione.
28. Con riferimento alle operazioni di copertura, abbiamo messo a vostra disposizione tutta la documentazione necessaria per verificare il rispetto delle condizioni e dei requisiti di documentazione, così come dei parametri di efficacia, per tutte le operazioni di copertura. Con riferimento alle coperture su flussi di cassa (*cash flow hedges*), l’Ente ha l’intenzione e la capacità di sostenere le transazioni previste come descritto nella documentazione a supporto della designazione dell’operazione di copertura.
29. *Utilizzo del lavoro di un esperto*²⁸. Concordiamo con le conclusioni raggiunte da (*nominativo esperto*) nella valutazione di (esempio: immobilizzazione immateriale, per la determinazione del *fair value* delle attività, ecc.) ed abbiamo adeguatamente considerato la professionalità dell’esperto nel definire gli importi da contabilizzare e l’informativa da inserire a bilancio. Non siamo a conoscenza di alcun fatto che possa aver influenzato l’obiettività di (*nominativo esperto*).
30. Le imposte sul reddito sono state determinate mediante una corretta interpretazione della normativa fiscale vigente tenuto anche conto delle strategie di ottimizzazione del carico fiscale poste in essere ed abbiamo riportato nella sezione “informazioni generali” della relazione di missione il regime fiscale applicato. Si è tenuto conto di eventuali oneri derivanti da contestazioni notificate dall’Amministrazione Finanziaria e non ancora definite oppure il cui esito è incerto. Non sono previste nel breve periodo operazioni che possano portare alla tassazione dei saldi attivi di rivalutazione e delle altre riserve in regime di sospensione d’imposta. Le assunzioni rilevanti da noi utilizzate nell’analisi dei redditi tassabili attesi allo scopo di determinare la probabilità del recupero delle attività per imposte anticipate sono ragionevoli. Tutta la documentazione a supporto è stata messa a Vostra disposizione.

Non abbiamo ricevuto informazioni o pareri che sono in contraddizione con gli importi contabilizzati in bilancio nonché con le informazioni fornite nelle sezioni “Parte generale” e “Illustrazione delle poste di bilancio” incluse nella relazione di missione relativamente alle imposte sul reddito. Vi attestiamo inoltre che Vi abbiamo fornito tutti gli elementi e le informazioni rilevanti necessari per

²⁸ La nota è stata predisposta con riferimento al caso di *impairment test* e valutazioni di strumenti finanziari, essa deve essere pertanto adattata a eventuali situazioni specifiche.

comprendere gli accantonamenti relativi alle imposte dell'Ente ed ogni altro aspetto rilevante ad esso correlato.

31. Vi confermiamo che nelle sezioni "Parte generale" e "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione del bilancio d'esercizio sono state fornite le informazioni in tema di accordi non risultanti dallo stato patrimoniale richieste dall'art. 2427, comma 1, punto 22-ter) del Codice Civile. In particolare, sono stati indicati la natura e l'obiettivo economico di tali accordi, con indicazione del loro effetto patrimoniale, finanziario ed economico, qualora i rischi e i benefici da essi derivanti siano stati considerati rilevanti e l'indicazione degli stessi sia stata ritenuta necessaria per valutare la situazione patrimoniale e finanziaria e il risultato economico dell'Ente. Tutta la documentazione a supporto è stata messa a Vostra disposizione.
32. Vi abbiamo informato dell'identità delle parti correlate dell'Ente e di tutti i rapporti e operazioni realizzate con le medesime. *[Se applicabile: Vi confermiamo che nella sezione "Illustrazione delle poste di bilancio" incluse nella relazione di missione del bilancio sono state fornite le informazioni richieste dall'art. 2427, comma 1, punto 22-bis) del Codice Civile in tema di operazioni realizzate con parti correlate e dal Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020 – Adozione modulistica di bilancio].*
33. Vi confermiamo inoltre di aver fornito nella sezione "Illustrazione dell'andamento economico e finanziario dell'ente e delle modalità di perseguimento delle finalità statutarie" inclusa nella relazione di missione apposita e puntuale informazione sulle operazioni con imprese controllate, collegate e imprese sottoposte al controllo di queste ultime con indicazione dei saldi debitori o creditori, delle vendite, degli acquisti, di altri ricavi o costi, dei contratti di leasing e delle garanzie. Infine, nel caso di operazioni atipiche o inusuali con parti correlate, è stato esplicitato l'interesse dell'Ente al compimento dell'operazione. Tutta la documentazione a supporto è stata messa a Vostra disposizione.

Impatti dei conflitti geopolitici e, se del caso, delle relative sanzioni [Includiamo la seguente rappresentazione quando l'entità è o potrebbe essere materialmente influenzata, direttamente o indirettamente, da conflitti geopolitici e, se del caso, dalle relative sanzioni.]

34. Vi confermiamo di avervi informato di eventuali modifiche significative ai nostri processi, controlli, politiche e procedure apportate per affrontare gli effetti del conflitto in [paesi interessati] [e delle relative sanzioni in [paesi interessati]] sul nostro sistema di controllo interno. Vi confermiamo di avervi informato di tutte le transazioni materiali, gli eventi e le condizioni relative al conflitto in [paesi interessati] [e alle relative sanzioni in [paesi pertinenti]].
35. Vi confermiamo che lo stato patrimoniale, il rendiconto gestionale e la relazione di missione che Vi trasmettiamo unitamente alla presente lettera [Vi abbiamo trasmesso in data.....] sono conformi a quelli che saranno depositati presso la sede sociale. Ci impegniamo inoltre a darVi tempestiva comunicazione delle eventuali modifiche che fossero apportate ai suddetti documenti prima del deposito.

È nostra la responsabilità di informare il revisore circa l'emergere di eventi che possano avere un effetto sul bilancio tra la data di rilascio della relazione e la data di approvazione del bilancio.

Vi confermiamo che la versione inglese dello stato patrimoniale, del rendiconto gestionale e della relazione di missione, allegata alla presente lettera, è la loro fedele traduzione e che i dati e le informazioni in essa contenuti corrispondono a quelli in italiano oggetto rispettivamente della Vostra revisione e delle Vostre procedure volte all'espressione del giudizio di coerenza e di conformità alle norme di legge *(nel caso di predisposizione successiva del bilancio, inserire tale attestazione, con gli opportuni adattamenti, nella lettera di accompagnamento del bilancio tradotto per il quale viene richiesta la traduzione della relativa relazione di revisione)*.

[DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE]

36. Vi confermiamo che in accordo con le disposizioni di prima applicazione contenute nel par. 32 dell'OIC 35:

FORMULAZIONI ALTERNATIVE

- abbiamo applicato il principio contabile OIC 35 retrospettivamente ai sensi dell'OIC 29.
- [oppure] abbiamo applicato il principio contabile OIC 35 al valore contabile delle attività e passività all'inizio dell'esercizio in corso, effettuando una rettifica corrispondente sul saldo d'apertura del patrimonio netto dell'esercizio in corso.
- [oppure] abbiamo applicato il principio contabile OIC 35 prospetticamente, a partire dall'inizio dell'esercizio in corso, in quanto non abbiamo ritenuto fattibile calcolare l'effetto cumulato pregresso del cambiamento di principio (oppure la determinazione dell'effetto pregresso risultava eccessivamente onerosa).

37. Vi confermiamo che in accordo con le disposizioni di prima applicazione contenute nel par. 33 dell'OIC 35:

- non abbiamo presentato il bilancio comparativo dell'esercizio precedente.
- [nel caso di applicazione prospettica] non abbiamo rilevato al *fair value* le transazioni non sinallagmatiche intervenute nel corso dell'esercizio, in quanto la stima del *fair value* risultava eccessivamente onerosa. In merito a tale scelta abbiamo dato specifica informativa nella relazione di missione.

[ALTRE ATTESTAZIONI SPECIFICHE PER ENTI DEL TERZO SETTORE]

[nel caso di presentazione in calce al rendiconto gestionale del prospetto dei costi e proventi figurativi – Vi confermiamo che il prospetto accoglie i componenti economici di competenza dell'esercizio, non inseriti nel rendiconto gestionale, opportunamente documentati e rilevati al fair value della prestazione ricevuta o eseguita. [se applicabile - Qualora il fair value non sia risultato attendibilmente stimabile, ne abbiamo dato informativa nella relazione di missione]].

[nel caso di svolgimento da parte dell'Ente di attività diverse di cui all'art 6 del CTS – Vi confermiamo che abbiamo documentato il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'art. 6 nella relazione di missione].²⁹

[nel caso degli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'art. 79, comma 5 che effettuano raccolte pubbliche di fondi – Vi confermiamo che abbiamo inserito nella relazione di missione un rendiconto redatto ai sensi del comma 3 dell'art. 48, dal quale risultano le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'art. 79, comma 4, lettera a)].³⁰

Con la presente dichiarazione l'Ente riconosce e conferma inoltre che la completezza, attendibilità e autenticità di quanto sopra specificamente attestato, anche con riferimento a quanto fornito avvalendoci di strumenti di comunicazione e trasmissione a distanza, costituisce, anche ai sensi e per gli effetti degli artt. 1227 e 2049 Cod. Civ., presupposto per una corretta possibilità di svolgimento della Vostra attività di revisione e per l'espressione del Vostro giudizio professionale, mediante l'emissione della relazione sul bilancio.

[Inserire di seguito ogni altra attestazione riguardante situazioni specifiche ritenute influenti per la formazione del bilancio o della relazione del revisore.]

Cordiali saluti.

(Nome dell'Ente)

Direttore Amministrativo (ad esclusione di quanto previsto dal par. 17)

Legale rappresentante (oppure: Presidente o Amministratore Delegato) anche per conto del Consiglio di Amministrazione

(da adattare a seconda dell'assetto dei poteri dell'organo di gestione)

²⁹ Il Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020 richiama il comma 6 del medesimo articolo 13 del Codice del Terzo settore che prevede che "l'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale dell'attività di cui all'articolo 6 a seconda dei casi, nella relazione di missione o in una annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio".

³⁰ Il Decreto Ministeriale del 5 marzo 2020 richiama il comma 6 dell'articolo 87 del Codice del Terzo settore che prevede che "gli enti del Terzo settore non commerciali di cui all'articolo 79, comma 5, che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono inserire all'interno del bilancio redatto ai sensi dell'articolo 13, un rendiconto specifico redatto ai sensi del comma 3 dell'articolo 48, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione di cui all'articolo 79, comma 4, lettera a). Il presente comma si applica anche ai soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui all'articolo 86".