



25 ANNI

di attività

GRUPPO DI LAVORO ENTI NO PROFIT

**L'ORGANO DI CONTROLLO: PRIMA NOMINA, CONTROLLI
PRELIMINARI E VERIFICHE GENERALI AI SENSI DELL'ART. 30 CTS**

**OBBLIGHI DI NOMINA DEL REVISORE LEGALE DEI CONTI AI SENSI
DELL'ART. 31 CTS**

A cura del Dottor Massimo Cassarotto

L'ORGANO DI CONTROLLO NEGLI ETS: ASPETTI PRATICI ED OPERATIVI

Torino, 27 febbraio 2023

ORGANO DI CONTROLLO ART. 30 CTS/REVISIONE LEGALE DEI CONTI ART 31 CTS

ORGANO DI CONTROLLO ART. 30 CTS				
SOGGETTI	TOT.ATTIVO PATRIM.	PROVENTI	DIPENDENTI	CONDIZIONE
ASSOCIAZIONI ETS	110.000,00	220.000,00	5	SUPER.TO DI DUE LIMITI PER DUE ES. CONSECUTIVI
FONDAZIONI ETS	//	//	//	SEMPRE OBBLIGATORIO
IMPRESE SOCIALI	//	//	//	SEMPRE OBBLIGATORIO
PATRIMONI DESTINATI	//	//	//	SEMPRE OBBLIGATORIO
REVISORE ART 31 CTS				
SOGGETTI	TOT.ATTIVO PATRIM.	PROVENTI	DIPENDENTI	CONDIZIONE
ASSOCIAZIONI ETS	1.100.000,00	2.200.000,00	12	SUPER.TO DI DUE LIMITI PER DUE ES. CONSECUTIVI
FONDAZIONI ETS	1.100.000,00	2.200.000,00	12	SUPER.TO DI DUE LIMITI PER DUE ES. CONSECUTIVI
IMPRESE SOCIALI	4.400.000,00	8.800.000,00	50	SUPER.TO DI DUE LIMITI PER DUE ES. CONSECUTIVI
PATRIMONI DESTINATI	//	//	//	SEMPRE OBBLIGATORIO

La nomina è altresì **obbligatoria**, a prescindere dalle soglie dimensionali previste dal citato articolo:

- per i Centri di Servizio per il Volontariato;
- se è prevista come tale dallo statuto.

RIFERIMENTI NORMATIVI E DI PRASSI

- Decreto legislativo 3/7/2017 n. 117
- Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, CNDCEC, dicembre 2020;
- La fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli Enti del Terzo settore nel periodo transitorio alla luce della nota n. 11560 del 2/11/2020 Ministero lavoro, CNDCEC Documento Area di lavoro No profit,, dicembre 2020
- Verbali e procedure dell'organo di controllo degli enti del Terzo Settore, CNDCEC, giugno 2021.

Art. 31 Revisione legale dei conti

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

Tale dubbio è stato risolto dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 39 del 5 marzo 2020 avente ad oggetto la “Adozione della modulistica di bilancio per gli Enti del Terzo Settore” la cui introduzione dell’Allegato n. 1 afferma che:

“il soggetto incaricato, in conformità all’art. 31 del d.lgs. 117/2017 e s.m.i., della revisione legale dei conti esprime con apposita relazione, ai sensi dell’art. 14 del d.lgs. 39/2010, un giudizio sul bilancio composto da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e parte della relazione di missione che illustra le poste di bilancio. La relazione del revisore legale ex art. 14 del d. lgs. 39/2010 comprende anche il giudizio di coerenza con il bilancio, ai sensi della lettera e), comma 2, della parte della relazione di missione che illustra l'andamento economico e finanziario dell'ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie, nonché il giudizio di conformità della medesima parte della relazione di missione con le norme di legge e la dichiarazione sugli errori significativi anch’essa prevista dalla lettera e), comma 2, art. 14 del d.lgs. 39/2010”.

È stato, quindi, confermato che la revisione legale del CTS è la revisione legale del d.lgs n. 39 del 2010.

DECORRENZA NOMINA DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Con nota n. 11560 del 2 novembre 2020, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha fornito chiarimenti in merito alla decorrenza dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo e del revisore legale dei conti.

E' stato chiesto al Ministero del Lavoro di chiarire quale sia il termine iniziale dal quale parte il "periodo di osservazione" ("due esercizi consecutivi") avente ad oggetto la verifica del superamento dei limiti dimensionali stabiliti dalla normativa.

Il Ministero del Lavoro ha rilevato che la risposta al quesito deve essere fornita mediante l'applicazione del criterio interpretativo già esplicitato nella ministeriale n. 12604 del 29 dicembre 2017, secondo il quale sono immediatamente applicabili, a far data dall'entrata in vigore del d.lgs. n.117/2017, le norme del codice del Terzo settore che non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'istituzione ed all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi.

Sulla base di tale osservazione, gli artt.30 e 31, in quanto inerenti all'organizzazione interna degli ETS, non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all'operatività del RUNTS, né tanto meno necessitano dell'adozione di una successiva regolazione pubblicistica di dettaglio. Ha quindi confermato che «...il computo dei due esercizi consecutivi debba partire dall'esercizio 2018, sicché la verifica dell'eventuale integrazione dei presupposti dimensionali fissati dal legislatore andrà fatta considerando i dati di consuntivo del bilancio di esercizio relativo agli anni 2018 e 2019»

Per le **ODV** (ex L. 266/91) e le **APS** (ex L. 388/2000) la decorrenza con l'assemblea che approva il bilancio 2022 qualora l'ente abbia superato due dei tre limiti negli esercizi 2021 e 2022

Per le **Onlus** (ex Dlgs 460/97) e le altre associazioni la decorrenza al momento in cui la Onlus o altra associazione effettua istanza di iscrizione al RUNT sempre che abbia superato due dei tre limiti nei due esercizi precedenti

L'obbligo di nomina dell'organo di controllo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengano superati.

COMPOSIZIONE DELL'ORGANO DI CONTROLLO

Art. 30 comma 5[^]/Riferimento all'art. 2397 del C.C.

L'organo di controllo può essere sia collegiale che monocratico.

In caso di organo collegiale, il Codice del Terzo Settore non indica il numero dei componenti.

Operando però in analogia con le norme previste dal Codice Civile per le società, si ritiene che:

- l'organo debba avere almeno tre componenti, in modo da deliberare anche in caso di disaccordo tra di essi;
- vengano nominati anche due supplenti (richiamo esplicito al 2° comma dell'art.2397 cc. e seguenti).

In caso di organo monocratico, deve essere nominato anche il supplente.

Quest'ultimo subentrerà in caso di cessazione dalla carica del sindaco effettivo per dimissioni, revoca o decesso.

Si ritiene preferibile che l'organo di controllo sia costituito da almeno 3 membri, specie in riferimento agli Enti maggiormente strutturati.

I componenti dell'organo di controllo devono essere scelti tra le categorie di soggetti previste dal 2° comma dell'art. 2397 c.c., cioè uno fra i revisori dei conti iscritti nell'apposito registro, gli altri fra gli iscritti negli albi professionali previsti da un apposito decreto del Ministro della giustizia (D.M. 29/12/2004 n. 320 e quindi dottori commercialisti ed esperti contabili sez. A/consulenti del lavoro/avvocati) oppure fra i professori universitari di ruolo in materie economiche o giuridiche.

Nel caso di organo di controllo collegiale, cioè di collegio dei sindaci, i predetti requisiti devono essere posseduti da almeno uno dei componenti di esso (5° comma art. 30 CTS).

Nel caso in cui l'associazione debba nominare sia l'organo di controllo che il revisore legale dei conti, può decidere di affidare all'organo di controllo anche la revisione legale dei conti.

In questo caso i componenti devono avere la qualifica professionale di revisore legale dei conti.

La delibera di nomina dell'organo di controllo è adottata dall'organo a ciò designato nell'atto costitutivo e/o statuto.

Si ritiene che l'assemblea degli associati o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni, oltre a nominare l'organo di controllo, indichi anche il presidente, quale soggetto di riferimento e di coordinamento dell'organo stesso.

Si ritiene assolutamente opportuno che, nel caso di organo pluripersonale, il presidente dell'organo di controllo sia scelto fra i componenti dotati della professionalità di cui all'art. 2397 c.c. Nel caso in cui ciò non avvenga il componente iscritto all'albo dei dottori commercialisti dovrà valutare con attenzione se accettare o meno l'incarico.

Art. 30 comma 5^/Riferimento all'art. 2399 del C.C.: cause di ineleggibilità e di decadenza

Il Codice del Terzo Settore richiama le situazioni di incompatibilità con il ruolo di componente dell'organo di controllo già previste per le società. Per cui, non potranno essere nominati (e se nominati decadono):

- l'interdetto, l'inabilitato, il fallito, o chi è stato condannato ad una pena che comporta l'interdizione (anche temporanea) dai pubblici uffici o l'incapacità ad esercitare uffici direttivi;
- coloro che sono amministratori dell'Ente;
- il coniuge, i parenti e gli affini entro il quarto grado degli amministratori delle Ente o delle società eventualmente controllate dall'Ente;
- coloro che sono legati all'associazione o alle società da questa controllate da un rapporto di lavoro o da un rapporto continuativo di consulenza o di prestazione d'opera retribuita, ovvero da altri rapporti di natura patrimoniale che ne compromettano l'indipendenza
- ove previste, cause di ineleggibilità, decadenza, incompatibilità, limiti o criteri per il cumulo degli incarichi contemplati dallo statuto.

Quanto precede e quanto segue richiede una valutazione in sede di prima nomina e, periodicamente, in corso di mandato.

VALUTAZIONE DELL'INDIPENDENZA

I componenti dell'organo di controllo sono chiamati a svolgere il proprio incarico con obiettività e integrità, e soprattutto in assenza di interessi, non solo economici, che ne possano compromettere l'indipendenza, secondo quanto previsto non solo dalle norme contenute nel Codice Civile (artt. 2382 e 2399), ma anche dalla Norma ETS 1.3. delle "Norme di comportamento dell'organo di controllo" e dall'art. 9 del Codice Deontologico della professione.

In generale, il requisito dell'indipendenza deve soddisfare simultaneamente i seguenti aspetti:

- il corretto atteggiamento professionale che induce il componente dell'organo di controllo a considerare nell'espletamento dell'incarico solo gli elementi rilevanti per l'esercizio della sua funzione, escludendo ogni fattore ad esso estraneo;
- la condizione di non essere associato a situazioni o circostanze dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che la capacità del componente dell'organo di controllo a svolgere l'incarico in modo obiettivo sia compromesso.

Casi tipici:

- Interferenza attività di consulenza e funzione di controllo (c.d. auto-riesame)
- Entità compensi percepiti dall'ente (più remoto ...)

[Vedi pag. 12/13 Verbali e procedure dell'organo di controllo degli enti del Terzo Settore a cura CNDCEC, giugno 2021/pag. 14 e segg. Norme di comportamento CNDCEC.](#)

Si ritiene che non costituisca causa di ineleggibilità essere associato dell'ETS per il quale si è chiamati ad esercitare attività di controllo, in quanto tale circostanza non configura di per sé una minaccia per l'indipendenza del componente dell'organo di controllo come di seguito definita. Purtuttavia la nomina in un organo di controllo è incompatibile con l'attività di volontario nell'ETS medesimo.

POSSESSO COPERTURA ASSICURATIVA

Possesso idonea copertura assicurativa per responsabilità civile contro i rischi professionali e quelli derivanti dall'attività di componente dell'organo di controllo e/o revisore

[Vedi pag. 10/11 Verbali e procedure dell'organo di controllo degli enti del Terzo Settore a cura CNDCEC, giugno 2021.](#)

I Sindaci e i Revisori possono essere soggetti a responsabilità sia civile che penale.

La responsabilità civile è una responsabilità diretta o per fatto proprio o commissiva, che è una conseguenza del loro operato, e una responsabilità indiretta od omissiva, derivante dall'omesso controllo sull'operato dell'organo gestorio.

La responsabilità penale è una responsabilità esclusivamente individuale. Pertanto, è consentito e doveroso esprimere la possibilità del dissenso da parte del Sindaco o Revisore laddove viene ritenuto necessario.

COMPENSO

L'equo compenso è garanzia di appropriato impegno professionale e mantenimento dell'indipendenza.

Il componente valuta:

- Complessità dell'incarico in relazione alla natura, dimensione, criticità dell'ente;
- Impegno temporale.

Se esercita anche la funzione di revisore legale bisogna determinare tale compenso in funzione:

- Ore richieste;
- Dimensione, grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio;
- Preparazione tecnica richiesta

(schede Ferreri/Petrignani Gruppo lavoro non profit 21/3/2022).

Accettazione incarico

Sia per la nomina dei primi componenti effettuata in occasione della costituzione dell'ETS o di modifica dell'atto costitutivo e/o nello statuto, sia per le nomine successive, il componente dell'organo di controllo designato deve esprimere il proprio consenso in forma scritta.

Tale consenso può risultare dal verbale dell'assemblea (o dell'organo deputato alla nomina per le fondazioni) nella quale è stato espresso ovvero mediante separato consenso scritto rilasciato prima del termine per la richiesta dell'iscrizione della nomina nel RUNTS.

In caso di omissione dei previsti adempimenti pubblicitari da parte degli amministratori, l'organo di controllo, anche attraverso i suoi singoli componenti se di composizione collegiale, può provvedere, in via sostitutiva, all'iscrizione della nomina e della cessazione dei suoi componenti

Durata

Il CTS non stabilisce la durata dell'incarico dell'organo di controllo. Tuttavia, una previsione di statuto o, in assenza, il rinvio sistematico previsto dall'art. 3 del CTS alle disposizioni del codice civile, consentono di fissare la scadenza dell'incarico in via generale al termine di tre esercizi, salvo diversa previsione statutaria, purché compatibile con i criteri di ragionevolezza e buon andamento dell'ente. Tale termine è posto a tutela di valori di assoluta preminenza nel nostro ordinamento quali, per un verso, l'autonomia e l'indipendenza dell'organo di controllo rispetto agli amministratori e alla maggioranza dei soci, per altro verso, l'esigenza di continuità nell'esercizio delle sue funzioni.

OBBLIGHI ANTIRICICLAGGIO

Alla prima riunione collegiale o in occasione del primo controllo da parte dell'organo monocratico, ed in ogni caso entro 30 giorni dalla nomina, l'organo di controllo provvede all'**adeguata verifica antiriciclaggio**. Nel caso di organo pluripersonale ogni professionista dovrà provvedere all'adeguata verifica individualmente.

Nel caso di nomina dell'organo di controllo e del revisore, all'adeguata verifica provvederà esclusivamente quest'ultimo. In tal caso, l'organo di controllo si limiterà alla conservazione del verbale assembleare di nomina.

Adeguata verifica dell'ente consistente nelle seguenti fasi da porre in essere secondo le regole tecniche del CNDCEC:

- analisi del rischio (limitatamente all'ente) (artt. 15 e 16, D.Lgs. n. 231/2007);
- identificazione dell'ente (artt. 18 e 19, D.Lgs. n. 231/2007);
- individuazione del (o dei) titolari effettivi (art. 20, D.Lgs. n. 231/2007);
- acquisizione e valutazioni di informazioni sullo scopo e sulla natura della prestazione (artt. 18 e 19, D.Lgs. n. 231/2007);
- controllo costante sul cliente (artt. 18 e 19, D.Lgs. n. 231/2007);
- conservazione documentale (artt. 31-34, D.Lgs. n. 231/2007).

I singoli componenti dell'organo di controllo o il suo unico componente, sono altresì obbligati a porre in essere: a) eventuali segnalazioni di operazioni sospette evidenziate nell'ambito del proprio ufficio (artt. 36- 41, D.Lgs. n. 231/2007); b) eventuali denunce di irregolarità in tema di contanti e titoli al portatore (artt. 49-51, D.Lgs. n. 231/2007).

Art. 30 comma 6[^]/Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto

ovvero verifica della conformità degli atti sociali e delle deliberazioni degli organi sociali alle leggi e alle disposizioni statutarie.

L'organo di controllo all'inizio dell'incarico e periodicamente nel corso del medesimo provvede a definire i flussi informativi, interni ed esterni, ritenuti rilevanti per l'esercizio dell'attività di vigilanza.

L'attività di vigilanza si esercita attraverso l'analisi delle informazioni acquisite tramite:

- la partecipazione alle riunioni degli organi sociali;
- lo scambio di informazioni con gli amministratori dell'ente;
- l'acquisizione periodica di informazioni dagli amministratori;
- l'acquisizione e la richiesta di informazioni ai soggetti preposti al controllo interno, se presenti;
- lo scambio di informazioni con l'incaricato della revisione legale, relativamente alle funzioni di competenza dello stesso;
- l'espletamento di operazioni di ispezione e controllo;
- l'analisi dei flussi informativi acquisiti dalle strutture.

Il fine è quello di valutare l'adeguatezza del sistema di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei **rischi gestionali** e di quelli derivanti, ad esempio, dalla **natura di ente con finalità sociali**, nonché a verificare l'adeguata applicazione delle azioni correttive ritenute idonee per **ridurre i rischi al livello ritenuto accettabile.**

In via non esaustiva:

- convocazione, formazione e deliberazioni (quorum) dell'organo di amministrazione e delle assemblee;
- esercizio del diritto di voto/deleghe;
- esistenza e corretta tenuta dei libri contabili, fiscali e associativi, delle scritture contabili, degli adempimenti in materia fiscale e previdenziale
- non superamento del rapporto uno a otto, da calcolarsi sulla base della retribuzione annua lorda, nella differenza retributiva tra lavoratori dipendenti (art. 16 del CTS);
- corretta gestione dell'attività volontaristica (registro volontari/assenza retribuzione/assicurazione)
- superamento dei limiti minimi di associati richiesti per il funzionamento di Odv e Aps (numero non inferiore a sette persone fisiche o a tre organizzazioni di volontariato), nonché la presenza di attività prevalente di volontariato dei propri associati o delle persone aderenti agli enti associati (art. 32, co. 1 e art. 35, co. 1 del CTS).
- eventuale presenza di specifici adempimenti normativi legati alla tipologia di attività svolta

Art. 30 comma 6[^]/Rispetto dei principi di corretta amministrazione

La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione consiste nella verifica della conformità delle scelte di gestione ai generali criteri di razionalità economica nonché dell'effettivo perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale con particolare riguardo alla specificità dell'attività istituzionale svolta dall'ETS, alle eventuali attività diverse svolte, alle attività di raccolta fondi, all'eventuale destinazione del patrimonio ed in particolare alla totale assenza di scopo di lucro.

Le scelte gestionali degli amministratori devono essere ispirate:

- al principio di corretta informazione e di ragionevolezza
- siano congruenti e compatibili con le risorse e il patrimonio di cui l'ente dispone;
- gli stessi amministratori siano consapevoli della rischiosità e degli effetti delle decisioni assunte
- non siano estranee agli scopi istituzionali e/o manifestamente imprudenti, azzardate e palesemente idonee a pregiudicare l'integrità del patrimonio sociale;
- non coerenti con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale con particolare riguardo alla specificità delle attività di interesse generale svolte dall'ente

Il tutto sulla base di una pianificazione economica e finanziaria (rolling) nelle realtà più articolate

NOTA BENE: all'organo di controllo non compete un controllo di merito sull'opportunità e la convenienza delle scelte di gestione degli amministratori ma solo un controllo di legittimità e di rispetto delle procedure e/o prassi operative

Art. 30 comma 6^/Adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento

Per assetto organizzativo si intende il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato a un appropriato livello di competenza e responsabilità.

Un assetto organizzativo è **adeguato** se presenta una struttura compatibile alle dimensioni dell'ente, nonché alla natura e alle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale.

Requisiti: pag. 58 e segg. Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore, CNDCEC, dicembre 2020

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se garantisce completezza e correttezza dei dati economico-finanziari e permetta quindi:

- la completa, tempestiva e attendibile rilevazione contabile e rappresentazione dei fatti di gestione;
- la produzione di informazioni valide e utili per le scelte di gestione e per la salvaguardia del patrimonio dell'ente (vigilanza sulla conservazione patrimonio minimo)
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio (vigilanza sul bilancio d'esercizio)
- la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio preventivo

L'adeguatezza e il corretto funzionamento del sistema amministrativo-contabile è responsabilità esclusiva degli amministratori; l'organo di controllo è chiamato a vigilare su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.

Il presidio del sistema amministrativo-contabile presuppone la presenza di personale con adeguata professionalità e competenza a svolgere le funzioni assegnate e il costante monitoraggio da parte degli amministratori.

Art. 30 comma 6/D.Lgs 231/2001

Il disposto normativo del CTS prevede che l'organo di controllo vigili sull'osservanza della legge anche con riferimento alle disposizioni del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili.

A tale fine, qualora le funzioni non siano deputate allo stesso organo di controllo, e qualora l'ente abbia ritenuto utile istituire un organismo di vigilanza, l'organo di controllo acquisisce informazioni dall'organismo di vigilanza in merito alla funzione ad esso assegnata dalla legge al fine di vigilare sull'adeguatezza, sul funzionamento e sull'osservanza del modello organizzativo adottato.

Per quanto rileva i rapporti che l'organo di controllo mantiene con l'organismo di vigilanza si rinvia, ove applicabili, alle Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate.

Art. 30 comma 7^

Per l'esplicito richiamo contenuto nell'articolo 30, comma 7, del CTS, tra le attribuzioni dell'organo di controllo rientra il monitoraggio del rispetto delle disposizioni concernenti il necessario svolgimento di una o più attività di interesse generale (articolo 5 del CTS) e lo svolgimento nei limiti imposti dalla normativa di eventuali attività diverse (articolo 6 del CTS), delle norme in materia di raccolta fondi (articolo 7 del CTS), e dell'assenza (diretta e indiretta) di scopo di lucro (articolo 8 del CTS).

L'organo di controllo è altresì tenuto ad attestare la conformità del **bilancio sociale** alle previsioni contenute nelle linee guida emanate ai sensi dell'art. 14 del CTS con decreto 4 luglio 2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali. A tale fine, l'organo di controllo si pronuncia sulla struttura del bilancio sociale, verificando anche che le informazioni ivi contenute rappresentino fedelmente l'attività svolta dall'ETS e che siano coerenti con le richieste informative del decreto ministeriale di riferimento.

Il bilancio sociale deve essere approvato dall'organo statutariamente competente, dopo essere stato esaminato dall'organo di controllo che lo integra con un'apposita relazione contenente le informazioni sul monitoraggio e con l'attestazione di conformità alle linee guida.