



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

MINISTERO DELLA GIUSTIZIA

Il Presidente

MM/COO/me

Roma, 20 gennaio 2021

Informativa n. 7/2021

**AI SIGNORI PRESIDENTI DEI CONSIGLI DEGLI
ORDINI DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E
DEGLI ESPERTI CONTABILI**

Oggetto: Attività di controllo svolta dai professionisti negli enti del Terzo settore (ETS)

Gentile Presidente,

il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha pubblicato nel mese di dicembre 2020 due documenti concernenti l'attività di controllo svolta dai professionisti negli enti del Terzo settore (ETS), così come questi ultimi sono intesi dal d.lgs n. 117 del 3 luglio 2017 recante il "Codice del Terzo settore" (CTS).

Si ricorda che gli ETS retti in forma di associazione che superano i limiti dimensionali previsti dall'art. 30 del CTS nonché tutti gli ETS retti in forma di fondazione che si iscriveranno nel Registro unico nazionale del Terzo settore sono tenuti a nominare un organo di controllo, monocratico o collegiale, con la presenza di almeno un componente scelto tra le categorie di soggetti di cui all'articolo 2397 del codice civile, quali gli iscritti nella sezione A Commercialisti dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Allo stesso tempo, il CTS dispone che le associazioni e le fondazioni del Terzo settore che superano i (più alti) limiti dimensionali dell'art 31 sono tenuti alla nomina del soggetto incaricato della revisione legale e che tale funzione può essere svolta dall'organo di controllo nel caso in cui tutti i componenti siano iscritti nell'Apposito registro dei revisori legali.

Il primo documento riguarda le "Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore". Le Norme rappresentano norme deontologiche indirizzate agli iscritti all'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili anche se l'ambizione del CNDCEC è che le indicazioni fornite possano rappresentare un punto di riferimento per tutti gli operatori nell'analisi di molte tematiche operative e procedurali inerenti all'adozione delle disposizioni contenute nel CTS.

Il secondo documento "La fase di nomina dei revisori legali dei conti e dei componenti degli organi di controllo negli Enti del Terzo settore nel periodo transitorio alla luce della Nota n. 11560 del 2 novembre 2020 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali" ha, come si evince dal titolo, un ambito applicativo più definito e interessa, nello specifico, la lettura tecnico operativa della richiamata nota ministeriale.

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI 2/2

L'emanazione dei documenti rientra nel più ampio ambito di coinvolgimento del CNDCEC nella Riforma del Terzo settore e muove dalla volontà di poter fornire strumenti operativi che possano consentire agli iscritti di svolgere i propri incarichi nel modo più consapevoli e appropriato possibile.

Con i migliori saluti.


Massimo Miani

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Massimo Miani', written in a cursive style.



Norme di comportamento dell'organo di controllo degli enti del Terzo settore

Dicembre 2020





A cura di

“GRUPPO DI LAVORO PRINCIPI DI COMPORTAMENTO DELL’ORGANO DI CONTROLLO ETS”

Componenti

Matteo Pozzoli (coordinatore)

Piergiuseppe Cicia

Luciano De Angelis

Enrico Demarchi

Luca Genovese

Lorenzo Spinnato

Susanna Russo

Osservatori

Antonio Fici

Roberto Museo

Gabriele Sepio

Ricercatori

Cristina Bauco

Viviana Capozzi

Lorenzo Magrassi

Consiglieri nazionali delegati

Maurizio Postal

delegato area Non profit

Raffaele Marcello

delegato area Sistema di amministrazione e controllo



Indice

PRESENTAZIONE	1
INTRODUZIONE.....	5
1. NOMINA, INCOMPATIBILITÀ E CESSAZIONE DEI COMPONENTI DELL'ORGANO DI CONTROLLO	7
Norma ETS 1.1. Composizione dell'organo di controllo	7
Norma ETS 1.2. Nomina e accettazione	10
Norma ETS 1.3. Indipendenza	14
Norma ETS 1.4. Retribuzione.....	22
Norma ETS 1.5. Cessazione dall'ufficio.....	24
Norma ETS 1.6. Passaggio di consegne	29
Norma ETS 1.7. Sostituzione	30
2. FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO	33
Norma ETS 2.1. Funzionamento	33
Norma ETS 2.2. Utilizzo di propri dipendenti e ausiliari	37
Norma ETS 2.3. Libro delle adunanze e delle deliberazioni.....	39
3. DOVERI DELL'ORGANO DI CONTROLLO	43
Norma ETS 3.1. Obblighi antiriciclaggio.....	43
Norma ETS 3.2. Caratteristiche e modalità dell'attività di vigilanza	45
Norma ETS 3.3. Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto.....	48
Norma ETS 3.4. Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione nonché sull'effettivo perseguimento delle finalità dell'ente	52
Norma ETS 3.5. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo	57
Norma ETS 3.6. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno	61
Norma ETS 3.7. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile.....	63
Norma ETS 3.8. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio	66
Norma ETS 3.9. Attività inerenti al monitoraggio delle finalità e alla rendicontazione sociale	70
Norma ETS 3.10. Vigilanza sulla conservazione del patrimonio minimo	73
Norma ETS 3.11. Scioglimento ed estinzione dell'ente	74
4. PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIALI	78
Norma ETS 4.1. Partecipazione all'assemblea degli associati.....	78
Norma ETS 4.2. Partecipazione alle riunioni dell'organo di amministrazione	82
5. ACQUISIZIONE DI INFORMAZIONI, ISPEZIONI E RAPPORTI CON GLI ALTRI ORGANI SOCIALI	88
Norma ETS 5.1. Atti di ispezione e controllo	88
Norma ETS 5.2. Acquisizione di informazioni dall'organo di amministrazione	89
Norma ETS 5.3. Scambio di informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale	90
Norma ETS 5.4. Rapporti con la funzione di controllo interno	93
Norma ETS 5.5. Rapporti con gli organi di controllo degli enti e delle società direttamente o indirettamente controllate	94
Norma ETS 5.6. Attività dell'organo di controllo in caso di omissione degli amministratori.....	96
6. DENUNZIA DI FATTI CENSURABILI E DI GRAVI IRREGOLARITÀ. AZIONE DI RESPONSABILITÀ	98
Norma ETS 6.1. Potere di convocazione dell'assemblea degli associati	98
Norma ETS 6.2. Riscontro di fatti censurabili	99
Norma ETS 6.3. Denuncia ex art. 2408 c.c.	101
Norma ETS 6.4. Denuncia ex art. 2409 c.c.	102
Norma ETS 6.5. Azione di responsabilità	104
7. RELAZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO	107
Norma ETS 7.1. Struttura e contenuto della relazione all'assemblea degli associati	107
Norma ETS 7.2. Relazioni e attestazioni da includere nel bilancio sociale	113
Norma ETS 7.2.1. Struttura e contenuto della relazione sul monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale	114
Norma ETS 7.2.2. Struttura e contenuto dell'attestazione di conformità del bilancio sociale	115



PRESENTAZIONE

Il presente documento, che si inserisce nel quadro delle iniziative del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC), è stato redatto grazie al contributo del gruppo di lavoro “Principi di comportamento dell’organo di controllo ETS”.

Il CNDCEC ritiene che il sistema di amministrazione e controllo degli ETS sia un elemento cruciale di trasparenza e garanzia per tutti gli stakeholder coinvolti e, quindi, uno strumento essenziale per la buona riuscita della Riforma del Terzo settore, posta in essere con i decreti emanati nel 2017 di attuazione della legge 6 giugno 2016, n. 106, recante “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale”. Nello specifico, il D.Lgs. n. 117 del 3 luglio 2017, “Codice del Terzo Settore” (da ora in avanti anche “CTS”) ha introdotto l’organo di controllo.

Come conseguenza dell’adeguamento statutario necessario per ottenere l’iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) numerose associazioni e fondazioni (stime non ufficiali parlano di circa 25.000 realtà) dovranno provvedere alla nomina dei componenti dei rispettivi organi di controlli interno (monocratico o collegiale).

Le fondazioni hanno sempre obbligo di nomina dell’organo di controllo.

L’obbligo di nomina sorge anche per le associazioni, riconosciute e non riconosciute, al superamento delle soglie dimensionali previste dal secondo comma dell’art. 30 del CTS (per due esercizi consecutivi e per due dei tre dei parametri ivi previsti).

La nomina, in ogni caso, è altresì obbligatoria quando siano costituiti uno o più patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell’art. 10 del CTS, a prescindere dai limiti quantitativi e dalla forma assunta dall’ente del Terzo settore, purché con personalità giuridica ed iscritto nel Registro delle imprese.

La nomina è sempre obbligatoria anche per i Centri di Servizio per il Volontariato (art. 61, co. 1, lett. k), e art. 65, co. 7, lett. e)), a prescindere dalle soglie dimensionali previste dal citato articolo 30.

Per quanto riguarda la revisione legale, il sesto comma dell’art. 30 prevede che l’organo di controllo può esercitare la revisione legale dei conti in alternativa al revisore legale dei conti o alla società di revisione, allorché insorga l’obbligo di questo tipo di controllo per il superamento dei limiti previsti dall’art. 31, co. 1, del CTS. In questo caso l’organo di controllo deve però essere (interamente) costituito dai revisori legali iscritti nell’apposito registro.



Va segnalato come l'art. 30 del CTS rinvii alle norme del codice civile in relazione alla composizione dell'organo di controllo (prevedendo che almeno uno dei componenti debba essere scelto tra le categorie di soggetti di cui all'art. 2397 c.c.), alle qualifiche dei componenti, alle cause di ineleggibilità e decadenza (art. 2399 c.c.), mentre l'art. 28 rinvia ai poteri, ai doveri e alle responsabilità dell'organo di controllo (art. 2407 c.c.).

La tecnica del rinvio alle norme civilistiche, in quanto compatibili, è largamente utilizzata all'interno del CTS, demandando in tal modo all'interprete di trovare soluzioni specifiche che il legislatore non ha ritenuto di indicare. Nel caso dell'organo di controllo di enti del Terzo settore (d'ora in avanti anche "ETS" o "enti"), questa tecnica è di fondamentale importanza perché ad esempio ci si deve domandare se dati i limitati richiami specifici al codice civile presenti nell'art. 30 e nell'art. 28 del CTS, i componenti dell'organo di controllo non siano comunque tenuti agli stessi obblighi dei componenti dell'organo di controllo previsti per le società (Titolo V c.c.), oltre che ai compiti aggiuntivi specificati dallo stesso art. 30 e, in particolare, nel settimo comma.

E' utile sottolineare che il gruppo di lavoro che ha redatto il presente documento ritiene, da un lato applicabile il generale rinvio alle norme previste per le società, in quanto compatibili, dall'altro lato, sulla scorta sia della prassi operativa che di altri contributi in materia elaborati precedentemente dal CNDCEC, che lo svolgimento del controllo negli ETS sia sostanzialmente differente da quanto previsto per le imprese soprattutto sotto il profilo dell'atteggiamento professionale e delle priorità del controllo.

Il modo di procedere dell'organo di controllo di un ETS deve essere diverso da quello dell'organo di controllo delle società commerciali e cooperative anche se, come abbiamo visto, lo stesso CTS rinvia a funzioni, strumenti e competenze di quello tipico delle società. Riteniamo che i componenti dell'organo di controllo debbano andare oltre i confini "tradizionali", perché è diverso il campo di attività in cui tale organo è chiamato ad operare. Questo assunto è confermato dal contenuto innovativo dell'art. 30 comma 7 per il quale *"L'organo di controllo esercita inoltre i compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5,6,7, e 8, ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all' art. 14. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio svolto dall'organo di controllo"*. In altri termini, all'organo di controllo di un ETS, è attribuito anche il compito di controllo sul concreto perseguimento delle finalità istituzionali dell'ente attraverso lo svolgimento di attività di interesse generale, di attività diverse e della raccolta di fondi.



Si ritiene che il “controllore” degli ETS non sia una figura importabile *tout court* dal mondo dell'impresa e non sia neppure un ispettore dell'amministrazione finanziaria decentrato presso l'ente. È invece una risorsa fondamentale per le organizzazioni, sia per quelle di piccole sia per quelle di grandi dimensioni: una persona da scegliere ma anche da formare con particolare attenzione.

Il presente contributo si muove su un assunto di fondo di particolare importanza: il componente dell'organo di controllo deve, anzitutto, “interpretare” la realtà in cui si colloca, operando al fine di garantire ai terzi il corretto funzionamento dell'ente, senza richiedere oneri amministrativi o gestionali non strettamente necessari o non funzionali al raggiungimento degli interessi generali perseguiti. Se la funzione di controllo interno non fosse interpretata in questo modo non aiuterebbe le organizzazioni del Terzo settore a crescere e rafforzarsi così come auspicato dal legislatore.

Il componente dell'organo di controllo di un ETS deve essere un professionista, scelto dallo stesso ETS, in possesso di una conoscenza profonda della gestione di tali organizzazioni (e non solo degli aspetti amministrativi); un professionista che abbia l'importante compito di supportare, sempre nel rispetto del ruolo di controllo svolto, il vertice degli enti (spesso composto da volontari), in modo che questo possa prendere decisioni sempre solide dal punto di vista del rispetto della normativa vigente, con la consapevolezza dell'impatto di tali decisioni sulla gestione sia di breve che di lungo periodo, ma anche con la capacità di valutare la coerenza di tali decisioni rispetto alla *mission*.

Piuttosto che concentrare l'attenzione solo sulle procedure occorre fare in modo che l'organo di controllo di un ETS, oltre alla dimensione puramente esecutiva, dominata esclusivamente dalla tecnica, si preoccupi anche di avere, pur sempre nel rispetto del proprio ruolo e del ruolo degli amministratori, un importante impatto in termini di miglioramento dei processi decisionali degli enti. Ciò consente di passare dalla logica della cura alla logica della prevenzione.

Le presenti Norme di comportamento partono da questi assunti e suggeriscono e raccomandando modelli comportamentali da adottare per svolgere correttamente l'incarico di componente dell'organo di controllo di un ETS. Si tratta di norme di deontologia professionale, rivolte a tutti i professionisti iscritti nell'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, emanate in conformità a quanto disposto nel vigente Codice deontologico della professione, che, in quanto tali, vanno declinate tenendo in considerazione il caso concreto, nonché la dimensione “economica” e la complessità organizzativa e operativa dell'ente controllato.

Ogni Norma è composta da Principi, corredati dai Riferimenti Normativi essenziali e dai Criteri applicativi, volti a fornire strumenti operativi per lo svolgimento delle proprie funzioni ed è accompagnata da brevi



Commenti che analizzano e chiariscono le scelte adottate, nonché le problematiche interpretative che più spesso emergono nella prassi.

Si auspica che anche gli ETS non obbligati a nominare l'organo di controllo decidano volontariamente di dotarsi di tale organismo (eventualmente anche nella sua composizione monocratica), scegliendo persone preparate e "socialmente responsabili", tenuto conto che la credibilità agli occhi della comunità di riferimento e quindi la fiducia dell'ambiente esterno nei confronti del Terzo settore, passa anche attraverso processi di controllo esterno indipendente a tutela dell'autenticità, dell'eticità e del corretto funzionamento degli enti medesimi.

Maurizio Postal

Consigliere nazionale del CNDCEC con delega all'area Non profit



INTRODUZIONE

Le presenti “Norme di comportamento degli organi di controllo degli enti del Terzo settore” sono volte a declinare operativamente regole di comportamento che il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ritiene opportune per far sì che gli iscritti all’Albo possano svolgere in modo consapevole i propri incarichi e, di conseguenza, operare correttamente per la tutela degli stakeholder degli enti del Terzo settore.

Le Norme rappresentano principi deontologici applicabili agli iscritti all’Albo dei commercialisti, anche se si auspica che i comportamenti delineati, divenendo generalmente riconosciuti, possano essere fatti propri anche dai componenti degli organi di controllo che non risultano essere iscritti nel predetto Albo.

Per quanto concerne il profilo oggettivo dell’analisi, è bene premettere da subito che queste Norme concernono gli incarichi di componente di organo di controllo degli enti del Terzo settore diversi dalle “imprese sociali”. La disciplina dei sindaci delle imprese sociali, infatti segue, indicazioni specifiche contenute nel D.Lgs n. 112 del 2017 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale”. L’attività dei sindaci delle imprese sociali richiede un’analisi differenziata che sarà successivamente affrontata da questo Consiglio nazionale.

Le Norme di comportamento degli organi di controllo degli enti del Terzo settore sono state predisposte partendo dall’analisi, critica e riadattata, delle “Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate” per un duplice ordine di motivi. Il primo consiste nell’evidenza che, in buona parte e non casualmente, gli adempimenti dell’organo di controllo, configurati prevalentemente nell’articolo 30 del Codice del Terzo settore, ricalcano quanto già richiesto al collegio sindacale delle società di capitali negli articoli 2403 e seguenti del codice civile. Il secondo motivo è rinvenibile nel disposto normativo stesso del Codice del Terzo settore, il cui articolo 3, comma 2 afferma che *“per quanto non previsto nel presente codice, agli enti del Terzo settore si applicano, in quanto compatibili, le norme del codice civile e le relative disposizioni di attuazione”*. La Relazione ministeriale illustrativa chiarisce che tale rinvio generico al codice civile deve intendersi *“come riferito in particolare alle norme del codice civile e alle relative disposizioni di attuazione che disciplinano i vari tipi organizzativi (associazione, ecc.)”*. Ciò premesso e nella considerazione che nel libro I non è previsto nulla in tema di organo di controllo, il Gruppo di lavoro estensore di questo documento ritiene che il rinvio sistematico alle norme del codice civile possa essere esteso, laddove lo statuto non preveda diverse disposizioni compatibili con i criteri di ragionevolezza e buon andamento dell’ente, alle disposizioni



contenute nel libro V titolo V, capi V e VII del codice civile relativi rispettivamente alla disciplina della società per azioni e delle società a responsabilità limitata. In questo contesto, anche le previsioni contenute nelle Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate sono state riproposte laddove ritenute compatibili, oltre che con le disposizioni normative del CTS, anche con le realtà organizzative e strutturali “standard” degli ETS. L’adozione delle presenti Norme deve, in ogni caso, essere vagliata dal professionista il quale potrà adattare le stesse, al fine di svolgere il proprio incarico adeguatamente, al caso concreto sulla base delle eterogenee problematiche e caratteristiche dell’ente.

Le Norme devono, in sostanza, anche essere inquadrate nel contesto specifico dell’ente in funzione della dimensione economica nonché della complessità organizzativa e operativa che lo stesso presenta. È possibile, per esempio, che non tutte le Norme siano applicabili al caso concreto dell’ente, così come l’applicazione delle previsioni potrebbe portare a indagini più ampie negli enti che si presentano, in quanto dimensionalmente più grandi, più articolati, portando a un inevitabile approccio operativo delle disposizioni che varia da caso a caso.

Considerata le finalità “civiche, solidaristiche e di utilità sociale” degli enti del Terzo settore, il contesto operativo, nonché la normativa di riferimento, le Norme sono state rivisitate, e -in gran parte- riviste.

In una logica operativa, stante che è possibile che molti enti siano strutturati in modo meno articolato delle società di capitali, talune sezioni sono state “alleggerite”, tenendo in considerazione il fatto che, laddove ritenuto ammissibile e/o necessario, il componente dell’organo di controllo desideroso di ulteriori approfondimenti può ricorrere a quanto suggerito nelle Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate.

Allo stesso tempo, il legislatore attribuisce per gli ETS compiti aggiuntivi rispetto all’attività di vigilanza codificata per le società commerciali, prevedendo controlli sull’effettivo perseguimento delle attività sociali da parte degli ETS e sulla conseguente predisposizione di un rendiconto a ciò dedicato, segnatamente il bilancio sociale su cui l’organo di controllo è chiamato anche a presentare un’apposita “attestazione”.

Le presenti Norme non trattano l’attività di revisione legale dei conti esercitata dall’organo di controllo, al superamento dei parametri dimensionali di cui all’art. 31 del CTS e previa attribuzione della funzione da parte dell’organo competente. L’attribuzione della revisione legale, per quanto di diretto interesse, verrà comunque presa in considerazione quando da essa derivino conseguenze dirette per l’organo di controllo (ad esempio, sulla composizione, sulla determinazione dei compensi, ecc.).



1. NOMINA, INCOMPATIBILITÀ E CESSAZIONE DEI COMPONENTI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

La sezione 1 delle Norme affronta le tematiche correlate alla composizione dell'organo di controllo non incaricato della revisione legale, avendo riguardo alla nomina, alle cause di ineleggibilità ed incompatibilità nonché alle situazioni che determinano la cessazione e la sostituzione del componente dell'organo di controllo. In questa sezione vengono altresì affrontati i temi relativi al riconoscimento di una retribuzione dei componenti l'organo di controllo equa e adeguata.

Norma ETS 1.1. Composizione dell'organo di controllo

Principi

Il numero dei componenti dell'organo di controllo è stabilito dall'atto costitutivo e/o dallo statuto.

Almeno un componente dell'organo di controllo è scelto fra soggetti in possesso dei requisiti di professionalità stabiliti dalla legge e dallo statuto. Nel caso di organo monocratico i predetti requisiti devono essere posseduti dall'unico componente.

L'organo di controllo, qualora incaricato anche della revisione legale, è integralmente costituito da revisori legali iscritti all'apposito registro.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 5, e 6, 3, co. 2 CTS; Art. 2397, 2399 c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo può essere monocratico o composto da più membri. Si ritiene preferibile che l'organo di controllo sia costituito da almeno 3 membri.

Il componente dell'organo monocratico o almeno uno dei componenti dell'organo collegiale dovrà essere scelto:

- fra gli iscritti:
 - nella sezione A Commercialisti dell'albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
 - nell'albo degli Avvocati;
 - nell'albo dei Consulenti del lavoro;



- fra i professori universitari di ruolo, in materie economiche o giuridiche.
- fra gli iscritti nel registro dei Revisori legali

Qualora all'organo di controllo sia demandato l'espletamento della revisione legale dei conti, tutti i componenti (o l'unico componente nel caso di organo monocratico) devono essere iscritti nel registro dei revisori legali.

Ulteriori requisiti di professionalità possono essere stabiliti dallo 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.

L'atto costitutivo o lo statuto possono prevedere la nomina di:

- un supplente dotato della professionalità di cui all'art. 2397 c.c. nel caso di organo monocratico;
- due supplenti, di cui almeno uno dotato della professionalità di cui all'art. 2397 c.c., nel caso di organo pluripersonale.

Valutazioni in ordine alla composizione dell'organo collegiale

Nella prima riunione e con periodicità annuale l'organo di controllo pluripersonale valuta, sulla base delle dichiarazioni rese dai suoi componenti e delle informazioni comunque disponibili, la composizione dello stesso, verificando in particolare il rispetto dei requisiti di indipendenza previsti dalla legge e dallo statuto (cfr. *Norme ETS 1.3. e 1.4.*).

Ai fini di tali valutazioni, i componenti dell'organo di controllo, una volta eletti o quando ricorrano variazioni, comunicano per iscritto agli altri componenti le pertinenti informazioni complete e aggiornate.

Il componente l'organo monocratico, prima di accettare l'incarico e con periodicità annuale, accerta la sussistenza e la permanenza in capo a sé stesso dei requisiti di incompatibilità, della indipendenza e professionalità.



Commento

Con riferimento alle ipotesi in cui intervenga, in corso di carica, una modifica statutaria o una delibera assembleare o una decisione dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni che comporti la variazione del numero dei componenti dell'organo di controllo, si ritiene che:

- in caso di variazione in diminuzione del numero dei componenti l'organo di controllo, i componenti in carica rimangono in carica fino alla naturale scadenza;
- in caso di variazione in aumento del numero dei componenti l'organo di controllo, l'assemblea o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni provvede a nominare i componenti richiesti per completare l'organo in carica. I nuovi componenti dell'organo di controllo scadono insieme a quelli già in carica.

Nonostante l'importanza del ruolo svolto (cfr. *Norma ETS 2.1.*), la legge non prevede una specifica disciplina per la nomina, del presidente dell'organo di controllo pluripersonale. Si ritiene tuttavia necessaria tale nomina da parte dell'organo competente all'elezione dell'organo di controllo. Ai sensi dell'articolo 25, comma 2 del CTS, gli ETS che hanno un numero di associati non inferiore a cinquecento possono decidere di far nominare, pur sempre "nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali", l'organo di controllo da altro organo sociale dell'ETS.

Si devono, inoltre, attribuire al presidente, nei limiti di compatibilità, le prerogative che il codice civile riconosce al presidente del collegio sindacale delle società di capitali.

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.

In caso di nomina di un organo di controllo monocratico, si applicano in tema di obblighi e di responsabilità le disposizioni per gli organi di controllo pluripersonali, sempre nei limiti di compatibilità con la composizione monocratica dell'organo di controllo.



Le indicazioni contenute nelle norme dovranno, come ovvio, essere declinate secondo modalità operative che tengano conto della natura individuale dell'organo di controllo.

Alla luce di ciò, quanto ai requisiti di professionalità, il componente l'organo monocratico deve essere scelto fra i soggetti iscritti nel registro dei revisori legali quando svolge funzioni di revisione legale, mentre, nei casi in cui già esista un soggetto incaricato della revisione legale, il componente dell'organo di controllo monocratico deve essere scelto tra i soggetti iscritti negli albi professionali dei commercialisti, degli avvocati e dei consulenti del lavoro, ovvero tra i professori universitari di ruolo, nonché nel registro dei revisori legali. Le funzioni svolte dai componenti dell'organo non mutano in ragione dei titoli professionali posseduti.

Non si individuano ragioni ostative, anzi si ritiene opportuno, a che l'atto costitutivo e/o lo statuto prevedano la nomina di componenti supplenti dell'organo di controllo. Una simile scelta consente la sostituzione immediata dell'unico componente o dei componenti dell'organo di controllo che dovessero venir meno nel corso dell'incarico, garantendo dunque la continuità dello svolgimento della funzione di vigilanza.

Norma ETS 1.2. Nomina e accettazione

Principi

Nelle fondazioni, nonché nelle associazioni che abbiano costituito patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10 del CTS, la nomina dell'organo di controllo è sempre obbligatoria.

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

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

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

La nomina è effettuata in genere per un triennio, e, in questo caso, la carica cessa con l'approvazione del bilancio di esercizio del terzo esercizio di durata in carica. Si ritiene ammissibile prevedere statutariamente



una durata diversa dell'incarico (per esempio, quadriennale), laddove questa risulti compatibile con i criteri di ragionevolezza e buon andamento dell'ente.

Il procedimento di nomina dell'organo di controllo deve essere improntato a principi di trasparenza.

I componenti dedicano allo svolgimento dell'incarico impegno e tempo adeguati. Al momento dell'accettazione dell'incarico e periodicamente nel corso dello stesso, essi valutano attentamente l'impegno e il tempo richiesto per il diligente svolgimento dell'incarico.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 1-4 e 8, 3, co. 2, CTS

Criteri applicativi

Nelle fondazioni la delibera è adottata dall'organo a ciò designato nell'atto costitutivo e/o nello statuto.

Nelle associazioni nel caso di superamento dei parametri la nomina è effettuata dall'assemblea che approva il bilancio in cui per la seconda volta sono superati contemporaneamente almeno due dei parametri di cui all'art. 30, comma 2. Successivamente l'organo di controllo è scelto dall'assemblea (o dall'organo a ciò designato nelle fondazioni) secondo i termini previsti a livello statutario. Si ritiene che l'organo di controllo, laddove lo statuto non preveda espressamente il termine di rinnovo, resti in carica, in analogia a quanto previsto per le società di capitali, per tre esercizi (art. 2400, c.c.).

Nel caso di iscrizione nel Registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS) di una associazione preesistente, la prima nomina dell'organo avviene sulla base del superamento dei parametri nei due esercizi antecedenti a quelli in cui l'associazione è iscritta. Se la nomina dell'organo di controllo non è stata effettuata in precedenza, gli amministratori devono convocare l'assemblea per la nomina senza indugio, tenendo sempre in considerazione i parametri dei due esercizi chiusi antecedentemente all'iscrizione al RUNTS, come si desume anche dalla nota n. 11560 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 2 novembre 2020, secondo cui il primo bilancio da cui parte il periodo di osservazione è il bilancio dell'anno 2018 (successivo all'entrata in vigore del CTS).

La delibera di nomina dell'assemblea dell'associazione o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni deve essere comunicata dall'ente al nominato, ed una volta accettata, deve



essere iscritta, nei termini previsti dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 15 settembre 2020 (dm 15 settembre 2020), o nel Registro delle imprese per gli ETS con attività di impresa esclusiva o principale, a cura dell'organo di amministrazione.

I componenti degli organi di controllo, al momento di esprimere la formale accettazione della nomina, e quando ricorrano variazioni, devono:

- aver verificato che:
 - non sussistano cause d'ineleggibilità, decadenza o incompatibilità secondo i principi e le modalità previste nella Norma ETS 1.3.;
 - la nomina sia conforme alle disposizioni dello statuto;
 - siano state osservate eventuali disposizioni di legge particolari previste per associazioni o fondazioni operanti in particolari ambiti;
- aver valutato la propria capacità di svolgere adeguatamente il loro incarico.

Le disposizioni in commento si applicano anche ad eventuali componenti supplenti nell'organo di controllo.

Nel corso della prima riunione, i componenti dell'organo di controllo danno atto della sussistenza in capo a ciascun di essi dei requisiti previsti dalla legge e dallo statuto. Il componente dell'organo di controllo monocratico dà atto della propria posizione nel momento in cui effettua la prima verifica sull'ente.

La valutazione dell'impegno e del tempo richiesti dall'incarico deve tener conto dei seguenti fattori:

- ampiezza e complessità dell'incarico in relazione anche alla natura, alla dimensione, al settore di attività, all'assetto organizzativo e alle altre caratteristiche dell'ente;
- composizione e funzioni dell'organo di controllo (con particolare riferimento alla circostanza in cui l'organo di controllo svolga anche la funzione di revisione legale);
- dimensione, struttura e organizzazione di cui si avvale il componente dell'organo di controllo (ad esempio, possibilità di utilizzo di dipendenti e ausiliari);
- specializzazione del componente dell'organo di controllo e dei soggetti dei quali si avvale;
- numerosità di altri incarichi assunti in ETS o in società, nella veste di amministratore, componente dell'organo di controllo, liquidatore, revisore, componente dell'organismo di vigilanza;



- eventuali altre attività di lavoro dipendente (anche a tempo parziale) e/o autonomo a carattere continuativo svolte dal componente dell'organo di controllo;
- gli eventuali ulteriori incarichi detenuti dal professionista che possano compromettere un diligente svolgimento dell'incarico.

Nel caso in cui il candidato componente l'organo, effettuata tale valutazione, ritenga di non essere in grado di partecipare adeguatamente alle attività proprie dell'incarico, è opportuno che non lo accetti ovvero vi rinunci, salvo i casi in cui sia possibile adottare adeguate misure di salvaguardia.

Gli amministratori allegano all'istanza di iscrizione al RUNTS dell'ente e successivamente all'atto di ogni nuova nomina dell'organo di controllo nell'ambito della documentazione da produrre le dichiarazioni dei membri dell'organo di controllo di assenza di cause di ineleggibilità e di decadenza e di possesso dei requisiti professionali.

Commento

Sebbene la legge nel disciplinare la nomina dei componenti dell'organo di controllo non menzioni l'accettazione dell'incarico, si ritiene che – 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 debba 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 (o nel Registro delle imprese per gli ETS tenuti all'iscrizione in quest'ultimo registro).

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.

Al momento dell'accettazione dell'incarico e successivamente nel corso del medesimo, oltre alla valutazione della propria indipendenza, i componenti degli organi di controllo valutano le proprie capacità di svolgere diligentemente l'incarico in relazione, tra l'altro, alla dimensione e all'organizzazione del proprio studio, all'ampiezza di ciascun incarico di controllo, alla dimensione dell'ente controllato e agli ulteriori incarichi svolti.



Il componente dell'organo di controllo supplente effettua la valutazione di adeguatezza della capacità di svolgere l'incarico esclusivamente al momento dell'ingresso in carica quale componente effettivo dell'organo di controllo.

Norma ETS 1.3. Indipendenza

Principi

I componenti dell'organo di controllo devono svolgere l'incarico con obiettività e integrità e nell'assenza di interessi, diretti o indiretti, che ne compromettano l'indipendenza.

Le cause di ineleggibilità, decadenza e incompatibilità previste dalla legge sono dirette a garantire l'indipendenza del componente dell'organo di controllo, quale requisito indispensabile ai fini di un corretto esercizio delle funzioni di vigilanza ad esso affidate.

Il requisito dell'indipendenza si sostanzia in particolare in un:

- *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 di svolgere l'incarico in modo obiettivo sia compromessa.*

L'indipendenza è un requisito posto a presidio dell'obiettività del componente dell'organo di controllo che peraltro non deve essere soddisfatto in maniera assoluta.

Poiché non è possibile individuare e definire tutte le circostanze e i rapporti rilevanti che possano comprometterne l'obiettività, il componente dell'organo di controllo adotta un sistema di valutazione dei rischi per la propria indipendenza con riferimento allo specifico caso.

Prima di accettare l'incarico, il candidato componente dell'organo di controllo identifica i rischi per l'indipendenza, valuta la loro significatività e accerta, sulla base di tali elementi, se siano disponibili ed eventualmente applicabili misure di salvaguardia che consentano di eliminare o ridurre ad un livello accettabile tali rischi. Laddove l'analisi dovesse evidenziare che il rischio per l'indipendenza sia eccessivo e



non siano disponibili o non possano essere applicate misure di salvaguardia adeguate a ridurlo ad un livello accettabile, il professionista non accetta l'incarico ovvero vi rinuncia.

Il componente dell'organo di controllo sottopone a periodica verifica il rischio per l'indipendenza che possa derivare da specifiche attività, relazioni ed altre circostanze successive alla nomina.

Gli elementi di valutazione dei rischi per l'indipendenza e gli esiti di tali valutazioni sono:

- *oggetto di autovalutazione periodica negli organi monocratici;*
- *oggetto di autovalutazione periodica e comunicati da ogni singolo membro all'organo di controllo negli organismi pluripersonali.*

L'organo di controllo pluripersonale vigila sull'indipendenza dei propri componenti, valutando le informazioni da questi comunicate. Il venir meno del requisito dell'indipendenza di un componente non determina il venir meno dell'obiettività dell'organo di controllo.

Nel caso in cui si accerti la sussistenza di rischi che compromettono l'indipendenza del componente l'organo monocratico o di uno o più componenti dell'organo pluripersonale questi adottano tempestivamente le misure di salvaguardia che consentano di ripristinare la propria indipendenza. Nel caso in cui il requisito non sia ripristinato, oltre alla rinuncia dell'incarico, devono essere messe in atto le azioni previste per la sostituzione del componente o dei componenti dell'organo di controllo.

Non costituisce causa di ineleggibilità essere associato dell'associazione per la quale si è chiamati ad esercitare attività di controllo.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 5, 3, co. 2 CTS; Artt. 2382, 2399 c.c.

Criteri applicativi

È opportuno verificare la sussistenza di una concreta minaccia per l'indipendenza dei componenti dell'organo di controllo caso per caso e sulla base di una modalità di valutazione dei rischi che possano comprometterne l'integrità e l'obiettività.



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. Purtroppo la nomina in un organo di controllo è incompatibile con l'attività di volontario nell'ETS medesimo.

Una minaccia può ritenersi concreta quando sia fondata, attuale, non eventuale e si manifesti in modo stabile, non temporaneo e non occasionale. La natura collegiale dell'organo costituisce di per sé un'adeguata misura di salvaguardia a fronte delle circostanze, isolate o temporanee, che potrebbero compromettere l'indipendenza di un componente dell'organo di controllo, ma non dell'organo.

La compromissione dell'indipendenza del componente dell'organo di controllo potrebbe derivare da:

- rischi derivanti dall'interesse personale: si verifica nelle situazioni in cui il componente dell'organo di controllo ha un interesse economico, finanziario o di altro genere nell'ente (per esempio, in quanto fornitore dell'associazione, erogatore di servizi, ecc.);
- rischi derivanti dall'auto-riesame: si verifica quando il componente dell'organo di controllo si trova nelle situazioni in cui l'organo di controllo svolge attività di vigilanza rispetto ai risultati di una prestazione resa o di un giudizio da lui stesso espresso o da un altro soggetto dello studio o della società tra professionisti alla quale il professionista appartiene;
- rischi derivanti dalla prestazione di attività di patrocinio o assistenza tecnica dinanzi alle commissioni tributarie ovvero di consulente tecnico di parte: tale situazione si verifica quando il componente dell'organo di controllo assume nelle controversie la funzione di patrocinatore ovvero di consulente tecnico di parte a sostegno o contro la posizione dell'ente;
- rischi derivanti dall'eccessiva familiarità, fiducia o confidenzialità: si verifica quando il componente dell'organo di controllo è eccessivamente influenzabile dall'interesse dell'ente sottoposto alla sua vigilanza;
- rischi derivanti dalla intimidazione: si verifica quando si rilevano possibili condizionamenti derivanti dalla particolare influenza esercitata nei suoi confronti dalla associazione o fondazione.

Tali rischi, individuati in via esemplificativa, non esauriscono quelli potenziali per l'indipendenza e possono manifestarsi singolarmente o in concorso tra loro.



Nell'effettuazione della valutazione dei rischi, il componente dell'organo di controllo tiene conto:

- dei rapporti e delle relazioni da lui intrattenuti con l'ente, con gli enti e con le società da questo direttamente o indirettamente controllati e con i responsabili di rilievo di dette entità;
- dei rapporti e delle relazioni intrattenuti con l'ente e con gli enti e le società di cui al punto precedente dagli altri soggetti appartenenti allo studio associato o alla società fra professionisti cui partecipa.

In particolare, non rientrano nelle situazioni di incompatibilità quelle relative alla mera condivisione o ripartizione dei costi nello svolgimento dell'attività professionale.

In presenza di situazioni che mettono a rischio l'indipendenza, il componente dell'organo di controllo valuta la significatività delle stesse. Nel valutare la significatività dei rischi devono essere considerati gli elementi di natura sia qualitativa sia quantitativa.

Il componente dell'organo di controllo adotta, quindi, le misure di salvaguardia adeguate a fronteggiare il rischio per l'indipendenza. Le misure di salvaguardia possono, tra l'altro, includere:

- l'individuazione e il periodico monitoraggio di relazioni rilevanti intrattenute, direttamente e indirettamente, dai componenti l'organo di controllo stesso o da altro professionista appartenente alla stessa struttura professionale;
- l'attività di adeguata comunicazione e discussione delle questioni rilevanti per l'indipendenza con gli altri componenti dell'organo di controllo (se pluripersonale) e con l'organo di amministrazione dell'ente;
- la modifica, la limitazione o la cessazione di taluni tipi di relazioni o rapporti tra l'ente, il componente o la propria struttura professionale;
- la periodica valutazione dell'adeguatezza e dell'efficacia delle misure di salvaguardia eventualmente adottate;
- nel caso di prestazioni occasionali di semplice esecuzione consentite a un componente dell'organo di controllo (es. invii telematici delle dichiarazioni fiscali, di atti o pratiche del RUNTS o camerali, ecc) svolte direttamente nei confronti dell'ente controllato o attraverso lo studio associato o la società tra professionisti cui partecipa che possano comportare il rischio di auto-riesame, fare in modo che



l'attività di vigilanza sia esercitata dai componenti dell'organo di controllo, o da professionisti dello studio del componente dell'organo di controllo estranei a dette situazioni.

Nel caso in cui il rischio per l'indipendenza sia eccessivamente significativo e non siano disponibili misure di salvaguardia, ovvero non siano applicabili o sufficienti a riportare il rischio a un livello accettabile, il componente dell'organo di controllo non accetta l'incarico ovvero vi rinuncia.

La legge identifica positivamente alcuni dei rischi per l'obiettività e per l'indipendenza del componente dell'organo di controllo.

Ai sensi dell'art. 2399 c.c., il professionista non accetta l'incarico e, se eletto, vi rinuncia se si verifica una delle seguenti situazioni:

- a) è interdetto;
- b) è inabilitato;
- c) è sottoposto a liquidazione giudiziale;
- d) è stato condannato a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l'incapacità a esercitare uffici direttivi;
- e) è amministratore dell'ente;
- f) è amministratore di enti o di società direttamente o indirettamente controllati dall'ente;
- g) è coniuge, unito civilmente, parente o affine entro il quarto grado degli amministratori dell'ente;
- h) è coniuge, unito civilmente, parente o affine entro il quarto grado degli amministratori di società controllate;
- i) è legato all'ente o agli enti o alle società da questo direttamente o indirettamente controllati 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.

Le situazioni indicate da sub a) fino a sub h) individuano delle presunzioni assolute (*juris et de jure*) di ineleggibilità e decadenza. Al verificarsi di tali situazioni, la causa di ineleggibilità e di decadenza opera di diritto e non è oggetto di alcuna valutazione discrezionale, né estensiva. Ai fini dell'accettazione dell'incarico, inoltre, il professionista è tenuto a valutare attentamente i casi in cui la propria indipendenza risulti compromessa da un rapporto di stabile convivenza.



Con riferimento alle situazioni riconducibili sub i), nel caso in cui ricorrano rapporti di lavoro dipendente con l'ente o con altra società del gruppo, l'indipendenza risulta certamente compromessa.

Viceversa, in presenza di rapporti non continuativi di consulenza o prestazione d'opera retribuita e ulteriori rapporti di natura patrimoniale, la sussistenza di cause di ineleggibilità e decadenza deve essere valutata caso per caso sulla base dell'analisi dei rischi per l'indipendenza.

Nel valutare la significatività del rischio, interpretando l'analisi effettuata nel contesto della previsione normativa contenuta nell'art. 2399 c.c., devono essere considerati i seguenti fattori:

- la continuità dei rapporti, di consulenza o di prestazione d'opera retribuita resi dal componente dell'organo di controllo a favore dell'ente o di enti e società da questo direttamente o indirettamente controllati. La natura continuativa è deducibile dall'esistenza di un rapporto contrattuale di durata fra l'ente e il soggetto incaricato del controllo; in caso di attribuzione non occasionale di incarichi occorre verificare se, per la reiterazione e per la rilevanza degli stessi, il rapporto di consulenza o di prestazione d'opera possa qualificarsi come continuativo e, quindi, essere rilevante nella valutazione del rischio;
- nel caso dell'organo di controllo monocratico, oltre all'assistenza e la consulenza professionale continuativa vanno evitate anche tutte le consulenze di tipo occasionale che possano determinare riesame, quale organo di controllo, della prestazione eseguita in qualità di consulente o attraverso la propria struttura non essendo ammissibili, in tali contesti, misure di salvaguardia diverse dalle dimissioni;
- la possibilità di un'interferenza tra attività di consulenza e funzione di controllo (c.d. auto-riesame);
- il difetto del requisito di indipendenza finanziaria, rientrando nel più ampio novero dei rischi derivanti da interesse personale. Il rischio di "dipendenza finanziaria" può sussistere concretamente quando i compensi percepiti dal professionista (o che egli prevede di percepire) dall'ente e comprendenti sia quelli individuali che quelli provenienti dalla partecipazione allo studio o della società tra professionisti sono superiori a un determinato livello rispetto al totale dei compensi da lui percepiti e, quando, allo stesso tempo, il compenso percepito (o che si prevede di percepire) per l'attività di controllo non è preponderante sul totale dei compensi percepiti dall'ente stesso. In tal caso il componente dell'organo di controllo potrebbe privilegiare il suo interesse per gli altri servizi compromettendo l'obiettività di giudizio.



Il manifestarsi di tali situazioni non determina direttamente e inevitabilmente la compromissione dell'indipendenza, ma deve indurre il componente dell'organo di controllo a ricercare tempestivamente un'adeguata misura di salvaguardia che riduca i rischi a un livello accettabile.

L'organo di controllo verifica il rispetto dei requisiti di indipendenza finanziaria che possono anche essere coerenti con quanto indicato con riferimento alle società di capitali (Cfr. Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate, Norma 1.4).

Qualora i compensi dovuti per l'attività di organo di controllo non siano pagati per un periodo significativo, la somma degli arretrati potrebbe essere considerata una minaccia per l'indipendenza dei componenti dell'organo di controllo. In caso di prolungata e significativa inadempienza, è dunque opportuno che i componenti dell'organo di controllo valutino con attenzione l'eventuale rinnovo dell'incarico.

Negli organi collegiali quando un componente dell'organo di controllo ha notizia di una situazione che possa mettere a rischio l'obiettività e l'indipendenza propria o di un altro componente, anche con riferimento a quanto previsto dall'art. 2399 c.c., ne informa tempestivamente l'intero organo di controllo.

Qualora le informazioni fornite dall'interessato, a seguito di richiesta anche da parte di un solo componente, non siano tali da dimostrare l'accettabilità del rischio, l'organo di controllo chiede al componente con dubbi di compatibilità la tempestiva adozione di adeguate misure di salvaguardia ovvero la rinuncia all'incarico. Nel caso in cui il componente dell'organo di controllo non fornisca le informazioni richieste o la misura di salvaguardia non sia efficacemente attuata, è opportuno che l'organo di controllo e ciascun componente anche individualmente, comunichi, in forma scritta, la situazione riscontrata all'organo di amministrazione, affinché quest'ultimo si attivi per provocare l'assunzione dei provvedimenti necessari per la sostituzione del componente dell'organo di controllo decaduto.

Si ritiene che in caso di inerzia dell'organo di amministrazione, l'organo di controllo convoca l'assemblea (o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni) ai sensi dell'art. 2406, co. 2, c.c.

Commento

L'art. 30 comma 5 del CTS dispone che si applichi l'art. 2399 del codice civile sulla incompatibilità dei componenti dell'organo di controllo. Tale disposizione, non distinguendo fra componenti professionisti e non professionisti, conduce a ritenere che le disposizioni in tema di indipendenza riguardino indistintamente,



negli organi collegiali, tutti i componenti dell'organo di controllo. L'indipendenza è quindi considerata, anche negli ETS un requisito essenziale che consente ai componenti dell'organo di controllo di svolgere la funzione di vigilanza secondo principi di obiettività e di integrità.

Va evidenziato, al proposito, che la valutazione dell'indipendenza del componente dell'organo di controllo non può limitarsi all'aspetto soggettivo, vale a dire all'indipendenza cosiddetta "di fatto", cioè l'atteggiamento mentale del componente dell'organo di controllo che dimostra la propria obiettività prendendo in considerazione tutti gli elementi rilevanti per l'esercizio del suo compito e nessun fattore a questo estraneo, ma si estende a considerare anche la necessaria sussistenza del requisito oggettivo, ossia la cosiddetta indipendenza "apparente" o "formale", cioè quella che si manifesta agli occhi dei terzi.

A questo fine, si evidenzia come nelle casistiche di cui alla lettera i) siano da considerare i rapporti derivanti da unioni civili che la legge 20 maggio 2016, n. 76, riconoscendone il carattere di specifica formazione sociale ai sensi degli artt. 2 e 3 della Costituzione, equipara per gli effetti al matrimonio. Nel silenzio dell'art. 2399 c.c., è auspicabile, inoltre, che le valutazioni circa la compromissione dell'indipendenza vengano effettuate con attenzione e adeguata ponderazione dell'effettivo rischio di compromissione laddove il componente dell'organo di controllo sia legato all'amministratore dell'ente o all'amministratore dei soggetti giuridici direttamente o indirettamente controllati o controllanti da un rapporto di convivenza.

Occorre precisare, altresì, che l'indipendenza non è un requisito che i componenti l'organo di controllo debbano soddisfare in maniera assoluta, e quindi che imponga di mantenersi liberi da qualsiasi relazione economica, finanziaria o di altro genere con il soggetto controllato, dovendosi viceversa valutare la situazione caso per caso, alla luce del fatto che la sussistenza di rapporti e relazioni con altri soggetti pregiudichi o possa apparire idonea a pregiudicare la necessaria obiettività.

È importante sottolineare, in primo luogo, come le circostanze elencate nella lettera sub l) della presente Norma possono diventare rilevanti, al fine di configurare una causa di ineleggibilità e di decadenza, esclusivamente nel caso in cui esse "compromettano l'indipendenza". Tale inciso finale ("che ne compromettano l'indipendenza") deve ritenersi, infatti, riferibile a tutte le cause di decadenza elencate sub i) e, conseguentemente, la valutazione della loro rilevanza potrà essere operata alla luce dell'incidenza che le situazioni delineate dal legislatore possono avere, in concreto, sull'obiettività dei soggetti interessati. In secondo luogo, occorre precisare che, ai fini della configurabilità di cause di ineleggibilità e decadenza, la legge fa riferimento alle sole ipotesi di coesistenza dell'incarico di componente dell'organo di controllo con altri servizi resi a favore dell'ente.



In tal senso, si è ritenuto di identificare gli specifici fattori di rischio derivanti da rapporti patrimoniali, diretti e indiretti, del componente dell'organo di controllo con l'ente controllato, intrattenuti a qualsiasi titolo anche tramite l'appartenenza a uno studio o alla società tra professionisti.

In particolare, va evidenziato che un'eccessiva dipendenza da compensi derivanti da un unico cliente fa sorgere un rischio di interesse personale e può dare luogo a un difetto di obiettività, reale o percepita, agli occhi di terzi.

Norma ETS 1.4. Retribuzione

Principi

Il componente dell'organo di controllo, all'atto della nomina, valuta se la misura del compenso proposto è idonea a remunerare la professionalità, l'esperienza e l'impegno con i quali deve svolgere l'incarico, tenendo conto del rilievo pubblicistico della funzione svolta.

Riferimenti normativi

Art. 36 Cost.; Art. 3, co. 2 CTS; Art. 2233; Art. 2402 c.c.; art. 9, D.L. n. 1 del 24 gennaio 2012, convertito con modificazioni dall'art. 1, co. 1, della L. n. 27 del 24 marzo 2012; art. 29 D.M. 20 luglio 2012, n. 140

Criteri applicativi

Il riconoscimento di un equo compenso è funzionale al mantenimento dell'indipendenza e a garantire un appropriato impegno professionale da parte del componente dell'organo di controllo.

Il compenso annuale dei componenti dell'organo di controllo, se non è stabilito nello statuto, è determinato dall'assemblea o da altro organo, in caso di deroga prevista per le associazioni che hanno un numero di associati non inferiore a 500, o dall'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni all'atto della nomina per l'intero periodo di durata del loro ufficio.

Essendo l'attività professionale retribuita, anche in ragione della salvaguardia dell'indipendenza dell'attività svolta, qualora lo statuto preveda che l'incarico sia eseguito a titolo gratuito, appare opportuno sollecitarne una immediata modifica.



La delibera di nomina può prevedere modalità di adeguamento del compenso in caso di modifica delle attività previste dalla legge, dallo statuto o dalle autorità di vigilanza.

Al momento dell'accettazione della nomina, il candidato componente dell'organo di controllo valuta l'adeguatezza del compenso proposto tenendo in considerazione:

- l'ampiezza e la complessità dell'incarico in relazione alla natura, alla dimensione anche economica (ad esempio, al volume dei ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate e, alle attività, al numero degli associati ed alla tipologia dell'ente), alla complessità, al settore di attività, all'assetto organizzativo e alle altre caratteristiche dell'ente;
- l'impegno temporale richiesto per lo svolgimento dell'incarico, (per esempio, anche tenendo conto della numerosità delle riunioni degli organi sociali a cui si sarà tenuti a partecipare) nonché delle competenze professionali e dell'esperienza richieste.

L'organo di controllo, nel caso in cui svolga anche la funzione di revisione legale, determina il compenso di revisione in funzione anche delle risorse professionali e delle ore richieste determinate avendo riguardo, in conformità con l'art. 10 del D.Lgs. n. 39/2010, a:

- la dimensione, la composizione delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio dell'ente che conferisce l'incarico, il settore di attività, l'indebitamento, l'assetto organizzativo e le altre caratteristiche dell'ente;
- la preparazione tecnica che il lavoro di revisione richiede;
- la necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo, nel rispetto dei principi di cui all'art. 11 D.Lgs. n. 39/2010.

Commento

Il quadro normativo presuppone la corresponsione di un compenso adeguato allo svolgimento dell'attività di controllo.

La funzione di controllo, configurando una funzione volta a tutelare anche interessi pubblici, deve essere remunerata in maniera congrua. Il componente dell'organo di controllo dottore commercialista è tenuto a valutare attentamente se il compenso sia idoneo a remunerare la professionalità, l'esperienza e specialmente



l'impegno richiesto dallo svolgimento dell'incarico. A tale riguardo risulta lesiva della credibilità dell'organo l'attribuzione dell'incarico a titolo gratuito.

Nel caso in cui l'organo di controllo svolga anche funzioni di revisione legale esso, per tale funzione, aggiuntiva rispetto a quella di cui all'art. 30, dovrà essere remunerato sulla base delle ore di lavoro concretamente richieste determinate *ex ante* (art. 10 del D.Lgs. n. 39 del 2010).

L'onorario sarà sostanzialmente determinato moltiplicando il compenso orario per il numero di ore necessarie per l'intera attività di revisione e suddiviso fra i componenti dell'organo di controllo-revisori secondo un criterio fissato dall'organo di controllo stesso.

Ai sensi dell'art. 17, co. 5 del CTS la qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di lavoro retribuito da parte dell'ente. Da ciò se ne evince che il volontario, fino a quando tale, non può essere nominato come componente dell'organo di controllo.

Norma ETS 1.5. Cessazione dall'ufficio

Principi

La legge assicura la continuità di funzionamento dell'organo di controllo. L'obbligo di controllo cessa, negli enti del Terzo settore in forma associativa, se, per due esercizi consecutivi non vengono superati i limiti di cui all'art. 30, comma 2, del CTS ad esclusione di quando siano stati costituiti patrimoni destinati ai sensi dell'articolo 10 del CTS. Nelle fondazioni del Terzo settore il controllo l'organo di controllo è, invece, sempre obbligatorio.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 1-3, 3, co. 2 CTS; Artt. 2380, 2399, 2400, 2404, 2405, 2406 c.c.

Criteri applicativi

Le cause di cessazione dei componenti dell'organo di controllo sono:

- la scadenza dell'incarico;
- la decadenza;



- la revoca da parte dell'ente;
- la rinuncia;
- il decesso.

Altre cause di cessazione dell'organo di controllo possono essere previste da norme di legge, statutarie o regolamentari.

In caso di decadenza e rinuncia, il componente dell'organo di controllo ne dà tempestiva comunicazione agli altri eventuali componenti dell'organo di controllo.

Salvo che si verifichi una causa di cessazione anticipata, i componenti dell'organo di controllo rimangono in carica per il numero di esercizi previsto all'atto della nomina e scadono alla data dell'assemblea, o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, convocata per l'approvazione del bilancio relativo all'ultimo esercizio della carica. La cessazione per scadenza del termine ha effetto dal momento in cui l'organo di controllo è stato ricostituito. I componenti dell'organo di controllo rimangono, dunque, in carica fino all'accettazione dei nuovi componenti dell'organo di controllo (c.d. *prorogatio*).

In caso di inerzia degli amministratori, l'organo di controllo deve provvedere quanto prima alla convocazione dell'assemblea degli associati od organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni ai sensi dell'art. 2406 c.c., recante quale ordine del giorno: "Nomina dell'organo di controllo".

Qualora l'ente deliberi di modificare la clausola statutaria che prevedeva la composizione collegiale dell'organo, gli originari componenti dello stesso restano in carica fino alla naturale scadenza del loro mandato.

Il componente dell'organo di controllo decade nei casi in cui viene meno uno o più dei requisiti di professionalità e di eleggibilità previsti dalla legge e dallo statuto.

Si ritiene, in virtù del rinvio sistematico alle norme del codice civile, che il componente dell'organo di controllo decada, salvo diversa previsione statutaria compatibile con criteri di ragionevolezza e buon andamento dell'ente, altresì in caso di:

- assenza ingiustificata a due riunioni anche non consecutive dell'organo di controllo nel corso del medesimo esercizio sociale;
- assenza ingiustificata alle assemblee dei soci, che non siano andate deserte;



- assenza ingiustificata a due adunanze consecutive dell'organo di amministrazione o del comitato esecutivo.

La decadenza ha effetto dal momento dell'accertamento della causa che la determina.

La revoca sanzionatoria è segnalata da collegio sindacale all'assemblea dei soci. L'accertamento della decadenza produce effetti *ex nunc*.

Il componente dell'organo di controllo può essere revocato solo per giusta causa.

La deliberazione che dispone la revoca del/dei componenti dell'organo di controllo è di competenza dell'assemblea ordinaria o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni.

Si ritiene, allo stato attuale, che la suddetta deliberazione debba essere approvata dal competente Tribunale, sentito il soggetto interessato. La revoca del componente dell'organo di controllo ha effetto dal momento in cui il decreto del Tribunale di approvazione della deliberazione diviene definitivo (art. 2400, co.2, c.c. o il componente dell'organo di controllo è libero di rinunciare in qualsiasi momento all'incarico (c.d. dimissioni volontarie).

È opportuno che la rinuncia avvenga in forma scritta ovvero risulti negli atti sociali.

La comunicazione dell'avvenuta rinuncia è indirizzata - con qualsiasi mezzo che consenta la certezza della ricezione, anche attraverso la conferma da parte dei destinatari - all'organo di amministrazione e ai componenti effettivi ed eventualmente, se nominati, ai supplenti dell'organo di controllo.

Nella comunicazione sono indicate le ragioni della rinuncia.

La rinuncia del componente dell'organo di controllo ha effetto immediato. Nel caso in cui le dimissioni riguardino più componenti, per stabilirne l'ordine di efficacia, farà fede il momento nel quale esse sono state ricevute dall'ente.

In caso di rinuncia:

- laddove nominati, l'organo di controllo è integrato mediante il subingresso di componenti dell'organo di controllo supplenti. Trovano applicazione le regole dell'art. 2401, co. 1, c.c.
- nel caso in cui il componente dimissionario sia l'unico soggetto dotato dei requisiti di cui all'art. 2397 c.c., dovrà essere sostituito da un componente dotato dei requisiti previsti dallo stesso articolo del codice.



- laddove ciò non sia possibile, o nei casi in cui il numero dei dimissionari sia superiore a quello dei supplenti, gli amministratori devono provvedere tempestivamente a convocare l'assemblea degli associati od organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni affinché provveda a integrare l'organo di controllo o nel caso dell'organo di controllo monocratico a nominare l'unico componente. Tale circostanza non inficia l'effetto immediato della rinuncia.

È ammissibile che nella rinuncia il componente dell'organo di controllo indichi espressamente la data di efficacia della stessa.

Negli enti retti in forma associativa, il venir meno dei requisiti di cui all'art. 30, comma 2, del CTS determina la cessazione dell'obbligo di nomina dell'organo di controllo. Se la cessazione dell'obbligo di nomina interviene nel corso dell'incarico, l'organo di controllo rimane in carica fino alla naturale scadenza.

Appare opportuno che nella fase antecedente alla cessazione dell'incarico ogni componente dell'organo di controllo provveda ad avere copia della documentazione comprovante le modalità con cui l'organo ha svolto l'incarico.

Tale documentazione riguarda:

- i verbali trascritti nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo;
- i verbali dell'organo di amministrazione;
- i verbali dell'assemblea degli associati.

Commento

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.



L'esigenza di continuità dell'organo di controllo è accentuata dal principio della c.d. *prorogatio* per il quale i componenti dell'organo di controllo, nonostante la scadenza dell'incarico, rimangono in carica fino all'avvenuta sostituzione.

Va evidenziato, tuttavia, che la regola della c.d. *prorogatio* è contemplata per la sola ipotesi di cessazione "*programmata*" dall'ufficio, vale a dire al ricorrere della scadenza dell'incarico.

Viceversa, le ipotesi di cessazione connesse a eventi non prevedibili, quali la decadenza e la rinuncia all'incarico, hanno efficacia immediata e comportano la necessità di sostituire immediatamente il componente dell'organo collegiale o monocratico.

Deve altresì osservarsi, da un lato, che la rinuncia va qualificata come atto unilaterale recettizio, destinato in quanto tale a produrre i propri effetti dal momento in cui viene ricevuto dal destinatario; dall'altro, che il diritto a porre termine *ante tempus* al rapporto con l'ente, riconosciuto al componente dell'organo di controllo dalla disposizione di cui all'art. 2401 c.c., si inserisce nell'alveo dei criteri enunciati dal codice civile a garanzia della libera disponibilità del recesso dall'incarico assunto, salva naturalmente la responsabilità del recedente per danni eventualmente causati.

L'istituto della *prorogatio* assume carattere eccezionale e non suscettibile di applicazione analogica al di fuori delle ipotesi contemplate dalla legge e, pertanto, esso non è applicabile nelle ipotesi di dimissioni del componente dell'organo di controllo (rinuncia).

In ogni caso, innanzi alle dimissioni del componente dell'organo di controllo, non sostituibile con un supplente (per mancata previsione statutaria di nomina, o, laddove nominato, per antecedente cessazione del supplente o per completa intervenuta sostituzione dei componenti effettivi dell'organo di controllo già cessati con i supplenti), è dovere dell'organo di amministrazione attivarsi affinché l'assemblea (o l'organo a ciò preposto nelle fondazioni) provveda all'immediata sostituzione dello stesso.

Nel caso in cui l'ente non abbia nominato componenti supplenti, la cessazione dall'ufficio di uno o più componenti dell'organo di controllo implica che gli amministratori o, laddove questi siano inadempienti, i restanti componenti dell'organo di controllo medesimo debbano tempestivamente attivarsi per convocare l'assemblea o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni per ristabilire la corretta composizione dell'organo di controllo.

Quanto alla pubblicità della cessazione dell'ufficio, è dovere dei componenti dell'organo di controllo in carica (nel caso di organo collegiale) accertare l'assolvimento dell'obbligo. In caso di inerzia degli amministratori, il



componente dell'organo di controllo è legittimato a provvedere, anche individualmente. Si ritiene opportuno per il dimissionario dell'organo monocratico verificare che l'ente abbia annotato le sue dimissioni presso il RUNTS o il Registro delle imprese.

In presenza di supplenti i componenti dell'organo di controllo dimissionari comunicano, oltre che agli amministratori ed a eventuali componenti dell'organo di controllo non dimissionari, senza indugio anche ai supplenti comunicazione della cessazione, in modo che anche questi ultimi (o quest'ultimo) siano (sia) messi (messo) tempestivamente a conoscenza dell'incarico e quindi dell'assunzione delle relative funzioni.

Norma ETS 1.6. Passaggio di consegne

Principi

Ai componenti dell'organo di controllo neominati spetta il controllo sulla pregressa gestione solo nel caso in cui riscontrino, nel corso della programmata attività di vigilanza, palesi irregolarità.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 5 e 6, 3, co. 2 CTS; Artt. 2403 e 2407 c.c.

Criteri applicativi

I componenti dell'organo di controllo o l'organo monocratico chiamati a sostituire l'organo di controllo, o l'organo monocratico scaduto, al fine di scongiurare eventuali pregiudizi all'ente e di poter procedere, nel contempo, alla corretta esecuzione dell'incarico - devono ricevere piena collaborazione sia a livello informativo, sia attraverso la messa a disposizione di tutta la documentazione atta alla migliore comprensione circa l'esistenza dei rischi inerenti, nonché sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale ivi compresa la pronta consegna del libro dei verbali dell'organo di controllo.

In condizioni normali, l'attività di vigilanza non si estende a fatti anteriori all'assunzione dell'incarico, in quanto il principio dell'affidamento consente di confidare che il comportamento dell'organo di controllo scaduto (specie con riferimento all'ultimo bilancio approvato) sia stato conforme alle regole di diligenza, prudenza, perizia e professionalità richieste dalla natura dell'incarico. Tuttavia, qualora nell'esercizio dell'attività di vigilanza emergessero precedenti gravi irregolarità che comportino effetti anche sulla gestione



attuale, compete ai componenti dell'organo di controllo subentranti l'obbligo di attivarsi immediatamente, segnalandone l'esistenza agli organi competenti, affinché questi assumano i provvedimenti opportuni, ed esercitando, se del caso, tutti i consueti poteri di reazione previsti dalla legge, al fine di evitare che errori pregressi possano creare danni all'ente e ai terzi creditori.

Commento

Il dovere di vigilanza che i componenti dell'organo di controllo di nuova nomina hanno sulla pregressa gestione non si estende ai fatti anteriori all'assunzione della carica. L'eventuale responsabilità per fatti pregressi potrà essere loro ascritta solo a condizione che le palesi e gravi irregolarità (qualora sussistenti) possano essere rilevate a posteriori con la diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico di organo di controllo.

Norma ETS 1.7. Sostituzione

Principi

La sostituzione dei componenti dell'organo di controllo avviene nel rispetto della composizione dell'organo di controllo prevista dalla legge e dallo statuto.

Riferimenti normativi

Art. 3, co. 2 CTS; Art. 2401 c.c.

Criteri applicativi

Con riferimento all'organo pluripersonale, qualora siano nominati dei componenti dell'organo di controllo supplenti, in caso di morte, rinuncia o decadenza di un componente dell'organo di controllo effettivo, dotato dei requisiti di cui all'art. 2397 c.c., subentra il componente dell'organo di controllo supplente che sia in possesso dei medesimi requisiti. Qualora più componenti dell'organo di controllo supplenti siano entrambi dotati dei requisiti previsti dall'art. 2397 c.c., subentra il componente dell'organo di controllo supplente più anziano. I requisiti di professionalità, previsti dall'art. 30, comma 5, del CTS dovranno essere rispettati nei



subentri anche nel caso in cui l'ente non abbia provveduto alla nomina di supplenti. Egualmente, qualora il componente dell'organo di controllo cessato sia stato designato per espressa disposizione normativa da parte di un particolare soggetto, il subentrante dovrà essere ugualmente in possesso di tale caratteristica (si veda, a fini esemplificativi, l'art. 95, co. 5 del CTS).

I componenti dell'organo di controllo subentrati rimangono in carica fino alla prima assemblea o prima adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni successiva al loro insediamento, la quale deve provvedere alla nomina dei componenti dell'organo di controllo effettivi e supplenti necessari per l'integrazione dell'organo di controllo nel rispetto della composizione prevista dalla legge e dallo statuto.

Qualora con i componenti dell'organo di controllo supplenti non si completasse l'organo di controllo pluripersonale, deve essere, senza indugio, convocata l'assemblea o l'organo preposto alla nomina nelle fondazioni perché provveda all'integrazione del medesimo.

Con riferimento all'organo collegiale incaricato della revisione legale, in presenza di componenti dell'organo di controllo supplenti in caso di morte, rinuncia o decadenza effettivo subentra il componente dell'organo di controllo supplente più anziano di età iscritto nel registro dei revisori.

I nuovi nominati scadono insieme con i componenti dell'organo di controllo in carica.

In caso di sostituzione del presidente, la presidenza è assunta, salvo deroghe statutarie, dal più anziano dei componenti dell'organo di controllo effettivi che resta in carica fino alla prima assemblea o prima adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni successiva al suo insediamento.

Commento

In merito ai criteri da utilizzare per la sostituzione dei componenti dell'organo di controllo si è ritenuto che, in primo luogo, vadano rispettati quelli che si rendano necessari per mantenere la qualificazione dell'organo di controllo prevista dalla legge e dallo statuto e, in secondo luogo, trovi applicazione il criterio di subingresso per ordine di età.



Quanto sopra in sintonia con l'art. 2401 c.c. (applicabile per il rinvio effettuato nell'art. 2, comma 3, CTS) che stabilisce che la sostituzione dei componenti dell'organo di controllo che siano cessati per morte, rinuncia o decadenza deve avvenire con modalità tali da rispettare quanto previsto dagli art. 30, commi 5 e 6 del CTS.

Negli ETS che hanno nominato il componente dell'organo di controllo monocratico, al ricorrere di cause di cessazione anticipata dell'organo di controllo (morte, rinuncia o decadenza), fatta eccezione per quegli enti che, conformemente a quanto disposto dallo statuto, abbiano provveduto alla nomina di un supplente (cfr. *Norma ETS 1.1.*, Commento), l'organo di amministrazione deve senza indugio attivarsi affinché gli associati provvedano al conferimento dell'incarico di controllo.



2. FUNZIONAMENTO DELL'ORGANO DI CONTROLLO

La sezione 2 è dedicata alle riunioni e deliberazioni dell'organo di controllo. In essa si forniscono criteri applicativi in ordine alle disposizioni di cui all'art. 15 del CTS e all'applicazione analogica dell'art. 2404 c.c., nonché della seconda parte dell'art. 2403-bis c.c. sull'utilizzo degli ausiliari. Particolare attenzione è dedicata alla verbalizzazione e alla tenuta del libro dell'organo di controllo nonché al ruolo del Presidente dello stesso. Nella stessa Norma vengono altresì tratteggiate le regole che l'organo di controllo è tenuto a rispettare nell'ambito delle riunioni attraverso mezzi di telecomunicazione.

Norma ETS 2.1. Funzionamento

Principi

L'organo di controllo ha piena autonomia nell'organizzazione del proprio funzionamento e nello svolgimento delle proprie attività. Si riunisce con cadenza periodica e tutte le volte che lo ritiene necessario ovvero opportuno.

I componenti dell'organo di controllo non monocratico operano, di norma, collegialmente.

I componenti dell'organo di controllo, una volta cessati dall'incarico, prestano la massima collaborazione ai nuovi componenti in carica, fornendo loro le informazioni e la documentazione eventualmente richieste.

Se l'atto costitutivo o lo statuto lo consentono, indicandone le modalità, ai componenti dell'organo di controllo è consentito organizzare riunioni periodiche anche con mezzi di telecomunicazione.

Riferimenti normativi

Art. 3, co. 2 CTS; Art. 2404 c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo anche monocratico ha piena autonomia nell'organizzazione del proprio funzionamento.

L'organo di controllo pluripersonale svolge le proprie attività in modo collegiale. Il presidente ha, di norma, funzione di impulso dell'organizzazione dell'organo di controllo e coordina i lavori delle riunioni collegiali, pur non avendo compiti diversi e attribuzioni prevalenti rispetto agli altri componenti. Si suggerisce, laddove l'organo di controllo sia collegiale e sia composto anche di soggetti non appartenenti alle categorie di cui



all'articolo 2397, co.2, c.c., di nominare quale presidente un componente appartenente alle predette categorie.

Durante le riunioni consiliari e del comitato esecutivo, nel caso di organo pluripersonale interviene il presidente a nome dell'organo di controllo, salvo che, lo stesso, in apertura di intervento evidenzi che stia esprimendosi a titolo individuale.

Salvo che sia diversamente stabilito, le comunicazioni dirette all'organo di controllo sono inviate, solitamente, al presidente, che ne dà immediata comunicazione agli altri componenti. L'ente invia all'indirizzo indicato da quest'ultimo la corrispondenza destinata all'organo di controllo.

L'organo di controllo può prevedere un'articolazione diversificata delle attività all'interno dell'organo, ad esempio, affidando a un componente lo svolgimento di specifiche attività che sono successivamente oggetto di esame collegiale.

Si ritiene che le riunioni dell'organo di controllo debbano avvenire almeno ogni novanta giorni. Se le circostanze lo richiedono, può essere necessario o anche solo opportuno che tali riunioni avvengano anche secondo termini temporali più ravvicinati.

Per consentire ai componenti dell'organo di controllo di essere presenti alle riunioni, il presidente provvede alla loro tempestiva convocazione, trasmettendo un elenco di massima dei temi da trattare, temi che gli altri componenti dell'organo di controllo possono chiedere di emendare e integrare.

Se non previste dallo statuto, le modalità di convocazione possono essere stabilite dai componenti dell'organo di controllo nel corso della prima riunione dell'organo successiva alla nomina.

Per permettere ai componenti dell'organo di controllo di essere presenti alle riunioni dell'organo di controllo il presidente provvede alla tempestiva comunicazione della data o delle date utilizzabili, concordando date compatibili con le esigenze di tutti i componenti, salvo il caso in cui siano già state concordate, con congruo anticipo, le date delle riunioni. In presenza di specifiche previsioni statutarie, le modalità di convocazione possono essere stabilite dall'organo di controllo nel corso della prima riunione successiva alla nomina.

L'organo di controllo è regolarmente costituito con la presenza della maggioranza dei componenti e delibera a maggioranza assoluta dei presenti.

Il componente dissenziente dalle deliberazioni assunte ha il diritto di fare iscrivere a verbale il proprio dissenso, indicandone i relativi motivi.



Il componente che fosse assente a una riunione dell'organo di controllo prende visione del relativo verbale, al fine di conoscere gli eventuali rilievi formulati dagli altri componenti dell'organo di controllo e le deliberazioni assunte. È inoltre opportuno che il componente dell'organo di controllo sottoscriva per presa visione il verbale trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo.

L'organo di controllo monocratico nello svolgimento delle proprie funzioni si attiene, quanto a tempistiche dei controlli e a verbalizzazioni, alle medesime regole dell'organo di controllo collegiale.

L'organo di controllo, dopo la nomina, può prendere contatto con il precedente organo di controllo, normalmente in persona del suo presidente, al fine di ottenere le informazioni ritenute utili allo svolgimento dell'incarico. I componenti cessati dalla carica agevolano l'acquisizione di tali informazioni, fornendo la più ampia collaborazione al nuovo organo di controllo.

Con riferimento alle riunioni svolte tramite mezzi di telecomunicazione, si ritiene che sia possibile, rifacendosi alle modalità a cui fa riferimento l'art. 2404 c.c., adottare modalità tecniche cioè audioconferenza, videoconferenza o videoscrittura (Chat room). Resta inteso che, al di fuori di eventi imprevedibili o eccezionali, la modalità in presenza delle riunioni sia da preferire.

Sono modalità che permettono ai componenti dell'organo di controllo di interloquire tra loro in tempo reale:

- la videoconferenza, con la quale tutti gli interlocutori si vedono e si parlano;
- l'audioconferenza, con la quale gli interlocutori si parlano, ma non si vedono.
- la chat room, nella quale gli interlocutori interagiscono attraverso videoscrittura.

Di norma ai fini della validità delle riunioni dell'organo di controllo in tele o video conferenza è richiesto che:

- tutti i partecipanti possano essere identificati e di tale identificazione si dia atto nel relativo verbale;
- sia consentito a tutti i partecipanti di seguire la discussione rendendo possibile di intervenire in tempo reale nella trattazione degli argomenti affrontati;
- sia consentito ai singoli componenti dell'organo di controllo di scambiarsi tempestivamente la documentazione oggetto di analisi.

Ai sensi dell'art. 2404 c.c., non appare necessario indicare il luogo in cui fisicamente l'organo di controllo si riunisce ed è quindi sufficiente indicare nel verbale che la riunione si è integralmente svolta fra i vari membri dell'organo di controllo attraverso mezzi di video - o telecomunicazione evidenziando che ai vari membri



dell'organo di controllo è stata consentita una completa e contestuale informativa e la possibilità di uno scambio documentale.

Qualora per svolgere le verifiche programmate risulti necessario acquisire della documentazione, risulta preferibile che il presidente o, in alternativa, almeno un componente dell'organo di controllo, sia fisicamente presente nella sede dell'ente, unitamente al soggetto responsabile di fornire la documentazione oggetto di verifiche. E' auspicabile che in sede o in collegamento sia presente il direttore o responsabile amministrativo o altra figura apicale dell'ente (per es., direttore generale o amministratore delegato).

Il verbale della riunione dell'organo di controllo, redatto da un componente, potrà essere approvato tramite condivisione dello stesso da parte dei singoli membri dell'organo stesso. La sottoscrizione del verbale potrà avvenire anche da parte del solo presidente previa delega espressa nel verbale e la firma. Il verbale dovrà essere trascritto nel libro dell'organo di controllo, e sarà oggetto di ulteriore sottoscrizione da parte dei componenti collegati in telecomunicazione alla prima occasione utile.

Nel caso in cui il verbale dovesse contenere elementi rilevanti per i quali vi sia urgenza di provvedere da parte dell'organo amministrativo, è raccomandato inviare tale verbale, o un estratto, via Pec all'indirizzo di posta elettronica dell'ente.

Le riunioni con mezzi di telecomunicazioni sono utilizzabili anche dagli organi di controllo monocratici. In questo caso il componente l'organo di controllo dovrà collegarsi, tramite il mezzo di telecomunicazione prescelto, con il soggetto responsabile di fornire la documentazione oggetto di verifiche.

Commento

L'assenza di regole fissate dal legislatore circa il funzionamento dell'organo di controllo permette a quest'ultimo una grande autonomia nell'organizzazione della propria attività. Si consideri, inoltre, che la funzione di vigilanza è attribuita all'organo di controllo e non ai singoli membri che lo compongono. I componenti dell'organo di controllo, quindi, nello svolgere la propria attività, si attengono a questo principio, anche quando si trovino a dover esercitare i poteri individuali che sono loro riconosciuti.

In ogni caso, il presidente dovrà garantire la possibilità per il componente dell'organo di controllo dissenziente di manifestare e di far iscrivere a verbale il proprio motivato dissenso.

In sede di pianificazione della propria attività è utile, inoltre, che l'organo di controllo provveda a prestabilire un calendario delle riunioni e degli incontri che intende svolgere, fissandone in linea di massima il contenuto. Quanto alla cadenza delle riunioni, il legislatore nel CTS non prevede disposizioni specifiche in materia. Salvo



laddove non sia previsto diversamente dallo statuto, si ritiene che l'organo di controllo, con riferimento a quanto previsto dall'art. 2404 c.c., debba riunirsi indicativamente almeno ogni novanta giorni.

Si è ritenuto opportuno precisare l'importanza della collaborazione tra componenti dell'organo di controllo in carica e quelli cessati.

Questi ultimi, in caso di loro sostituzione, forniscono ai nuovi componenti dell'organo di controllo le informazioni acquisite e illustrano le esperienze maturate in relazione ai controlli effettuati nel corso del loro incarico.

Si ritiene opportuno che il componente l'organo di controllo monocratico provveda a redigere periodicamente (almeno ogni novanta giorni, ovvero se le circostanze lo richiedano, anche con scadenze più ravvicinate) appositi verbali nei quali egli dia evidenza dell'attività svolta e dei controlli effettuati, nonché a trascrivere i predetti verbali in un libro dei verbali e delle "determine" dell'organo di controllo (cfr. *Norma ETS 2.3.*).

Se l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente lo consentono, è permesso ai componenti dell'organo di controllo, al verificarsi di determinate circostanze, riunirsi periodicamente anche attraverso strumenti di telecomunicazione.

In tali riunioni deve essere consentita a tutti i componenti dell'organo di controllo una partecipazione attiva e informata; tutti i componenti devono essere messi nelle condizioni di interagire tra loro ed eventualmente con gli altri organi dell'ente invitati, in tempo reale.

Il verbale oggetto della riunione dovrà essere letto e confermato da tutti i componenti dell'organo di controllo e successivamente trascritto nel libro dell'organo di controllo.

Norma ETS 2.2. Utilizzo di propri dipendenti e ausiliari

Principi

Nell'espletamento di specifiche operazioni di ispezione e di controllo i componenti dell'organo di controllo possono, sotto la propria responsabilità e a proprie spese, avvalersi di propri dipendenti e ausiliari.

I dipendenti e gli ausiliari devono essere in possesso dei requisiti di indipendenza previsti per i componenti dell'organo di controllo.



Riferimenti normativi

Art. 3, co. 2 CTS; Artt. 2399, 2403-bis, co. 4, c.c.

Criteri applicativi

Compatibilmente alla struttura organizzativa dell'ETS e all'incarico ricevuto, i componenti dell'organo di controllo possono affidare ai propri dipendenti o ad ausiliari esclusivamente l'espletamento di specifiche attività di controllo e di ispezione.

Il componente dell'organo di controllo può avvalersi esclusivamente di soggetti a lui legati da un rapporto di lavoro subordinato o autonomo che abbiano i requisiti tecnico-professionali idonei allo svolgimento dei compiti loro affidati.

In particolare, il componente dell'organo di controllo può avvalersi di:

- dipendenti e collaboratori del suo studio, compresi i praticanti, che non si trovino in una delle situazioni di ineleggibilità o di decadenza di cui all'art. 2399 c.c.;
- soggetti esterni, persone fisiche o soggetti giuridici collettivi (comprese le persone giuridiche), a condizione che i loro rappresentanti e le persone che operano direttamente presso l'ente non si trovino in una delle situazioni di ineleggibilità o di decadenza di cui all'art. 2399 c.c.

In ogni caso i dipendenti e gli ausiliari di cui i componenti dell'organo di controllo si avvalgono, oltre al possesso dei requisiti di indipendenza richiesti all'organo di controllo, sono tenuti al rispetto dei doveri di riservatezza in merito alle informazioni acquisite.

Ai dipendenti e agli ausiliari del componente dell'organo di controllo l'organo di amministrazione può rifiutare l'accesso a informazioni riservate, salvo l'onere per quest'ultimo di motivare il proprio rifiuto.

La facoltà di avvalersi di dipendenti e ausiliari è attribuita a ogni componente dell'organo di controllo. L'esercizio di tale facoltà, quando svolta a sostegno dell'attività dell'intero organo di controllo, deve in ogni caso essere preventivamente deliberato dall'organo. In ogni caso, il componente dell'organo di controllo che abbia scelto di avvalersi di propri dipendenti o ausiliari deve darne preventiva informazione all'organo di controllo e all'organo di amministrazione al fine di legittimare l'attività del suo collaboratore. L'attività svolta dai dipendenti e ausiliari viene verbalizzata dall'organo di controllo ovvero ne viene tenuta traccia nella documentazione di supporto.



Ai dipendenti e agli ausiliari del componente dell'organo di controllo è consentita la partecipazione alle riunioni dell'organo di controllo, salvo diverso avviso dell'organo medesimo.

Non è delegabile la partecipazione alle riunioni dell'organo di controllo, dell'organo di amministrazione e dei comitati eventualmente costituiti al suo interno, e delle assemblee.

Commento

Il codice civile consente sia all'organo di controllo sia ai singoli componenti, individualmente, di avvalersi della collaborazione di propri dipendenti o di ausiliari.

I componenti dell'organo di controllo possono affidare ai dipendenti e agli ausiliari attività d'ispezione e di controllo che siano confinate nell'alveo della fase cognitiva e istruttoria della funzione di vigilanza, mentre rimangono di competenza esclusiva dell'organo di controllo le attività di valutazione e di giudizio.

In ogni caso, il componente dell'organo di controllo che si avvale dell'opera del dipendente o dell'ausiliario è responsabile per l'attività che questo svolge sia nei confronti dell'ETS sia nei confronti degli altri componenti dell'organo di controllo, e quindi provvede a dirigerne e controllarne l'operato.

È opportuno che la partecipazione dei dipendenti e degli ausiliari del componente dell'organo di controllo alle riunioni sia concordata tra i componenti dell'organo di controllo.

Norma ETS 2.3. Libro delle adunanze e delle deliberazioni

Principi

Delle riunioni, dell'attività svolta e degli accertamenti effettuati l'organo di controllo redige il verbale che, sottoscritto dagli intervenuti, viene trascritto nel libro delle proprie adunanze e deliberazioni.

Il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo è tenuto a cura dell'organo medesimo con modalità che verranno da esso stesso determinate.

Riferimenti normativi

Artt. 15, co. 1, 3, co. 2 CTS; Artt. 2403-bis, co. 4, 2404, co. 3, 2421 c.c.



Criteria applicativi

L'organo di controllo cura la tenuta del libro delle adunanze e delle deliberazioni nel quale saranno trascritti i verbali delle riunioni e sarà dato conto delle attività effettuate e degli accertamenti eseguiti.

Si ritiene che per la tenuta del libro possano essere osservate le disposizioni dell'ultimo comma dell'art. 2421 c.c., ai fini dell'efficacia probatoria per i rapporti inerenti all'esercizio dell'attività.

La responsabilità della verbalizzazione è, nel caso di organo pluripersonale, del presidente o, nel caso di organo monocratico, dell'unico componente.

Il Presidente può designare per la verbalizzazione un componente dell'organo di controllo previa accettazione dello stesso ed approvazione dell'organo collegiale.

Il presidente, o il componente segretario ovvero il componente dell'organo monocratico, per la formale redazione del verbale, possono avvalersi anche di un proprio dipendente o ausiliario, ovvero delle risorse interne messe a disposizione dall'ente, ferma restando la responsabilità del Presidente e dell'organo di controllo in relazione ai fatti ed alle osservazioni trascritte.

I contenuti del verbale sono definiti dalla maggioranza dei componenti dell'organo di controllo. Il componente dissenziente ha il diritto di far mettere a verbale il proprio dissenso rispetto a quanto deciso dalla maggioranza dei componenti dell'organo di controllo e, eventualmente, pretendere di inserire le proprie "osservazioni".

Con riferimento alla conservazione del libro, essendo lo stesso un libro sociale (art.15, co. 1, lett. c) del CTS) esso deve rimanere custodito presso la sede sociale. L'organo di controllo può, tuttavia temporaneamente custodirlo anche presso altro luogo da rendere comunque noto all'ente.

Tutte le riunioni dell'organo di controllo devono essere oggetto di verbalizzazione che dia evidenza:

- della data e del luogo della riunione;
- dei componenti intervenuti e di quelli assenti, con specifica indicazione di quelli che hanno giustificato la propria assenza;
- delle persone, che invitate, sono intervenute alla riunione e della loro qualifica;
- delle attività svolte e degli accertamenti eseguiti;



- delle eventuali conclusioni raggiunte o deliberazioni adottate, nonché dell'eventuale dissenso di uno o più dei componenti;
- dei documenti eventualmente pervenuti da altri organi, comitati o soggetti.

È opportuno che i controlli svolti dai componenti dell'organo di controllo siano sufficientemente e ordinatamente documentati.

Le modalità di tenuta e di conservazione della documentazione di supporto sono stabilite dall'organo di controllo nell'esercizio della propria autonomia organizzativa.

Al fine di poter dimostrare in qualunque momento l'attività svolta dall'organo di controllo, si ritiene opportuno che ciascun componente conservi copia dei verbali, e della relativa documentazione di supporto, nonché dei verbali degli altri organi ai quali i componenti dell'organo di controllo partecipano. Resta fermo il diritto di ciascun componente di ottenere copia dei verbali dell'organo di controllo relativi al periodo di durata in carica dello stesso, anche successivamente al termine dell'incarico.

Qualora il verbale contenente le risultanze degli accertamenti eseguiti esponga rilievi, fatti o circostanze significative, è opportuno che sia tempestivamente portato a conoscenza all'organo di amministrazione.

Il verbale può essere redatto contestualmente o dopo la riunione, non necessariamente nel libro delle adunanze e delle deliberazioni, potendo la trascrizione anche avvenire in un successivo momento. È possibile provvedere alla progressiva numerazione di ciascun verbale. In ogni caso il verbale deve essere tempestivamente riportato nel libro e firmato dai partecipanti e da chi, assente, ne abbia preso visione.

Commento

Il libro delle adunanze dell'organo di controllo deve essere tenuto ai sensi dell'art. 15, co. 1, lett. c, del CTS.

Nella verbalizzazione i componenti dell'organo di controllo devono sempre trascrivere nel libro le opinioni della maggioranza dell'organo, maggioranza che, evidentemente, rappresenta l'organo di controllo. Cionondimeno deve essere sempre salvaguardata la possibilità per il componente dissenziente di trascrivere le proprie opinioni, evidenziando che le stesse sono riportate a titolo personale.

In assenza di specifiche disposizioni, si ritiene che il libro possa essere conservato presso lo studio o il domicilio del presidente dell'organo di controllo o di altro componente a ciò delegato. In tal caso è opportuno



che quest'ultimo rilasci all'ente un'apposita dichiarazione scritta attestante la conservazione del libro presso il proprio studio o domicilio.

La verbalizzazione e la trascrizione sul libro dell'attività svolta dal componente dell'organo di controllo monocratico avviene con periodicità almeno trimestrale e nel rispetto delle indicazioni contenute nella presente Norma.



3. DOVERI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

La sezione 3 è dedicata alle modalità e ai criteri con cui l'organo di controllo effettua la propria attività di vigilanza. Si tratta di una vigilanza molto ampia che si esercita in ordine alla legge, allo statuto, ai principi di corretta amministrazione, all'adeguatezza e al concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile, al sistema di controllo interno. All'organo di controllo, in assenza di nomina del revisore, spetta anche l'adeguata verifica antiriciclaggio. Meno rilevante risulta l'attività dell'organo di controllo sul bilancio, ove, essendo nominato un revisore esterno, la vigilanza dei sindaci è sostanzialmente limitata alle norme procedurali inerenti alla redazione, all'approvazione e alla pubblicazione dello stesso. Per la verifica sul bilancio da parte dell'organo di controllo in assenza di revisore legale sono state inserite previsioni aggiuntive che tendono a verificare che sussistano le condizioni minime per poter escludere che il bilancio non sia veritiero. Per gli ETS i controlli sono anche quelli relativi alle previsioni di legge che richiedono un monitoraggio delle finalità e della rendicontazione sociale nonché la vigilanza sulla conservazione del patrimonio minimo e l'attività da eseguire nel caso di scioglimento ed estinzione. Sono, inoltre, inserite norme ad hoc con riferimento ad aspetti di controllo sulla vigilanza sulla conservazione del patrimonio minimo e sullo scioglimento ed estinzione dell'ETS, in funzione delle specifiche previsioni contenute nelle pertinenti disposizioni di legge.

Norma ETS 3.1. Obblighi antiriciclaggio

Principi

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.

Riferimenti normativi

Art. 15/42, D.Lgs n. 231 del 2007; CNDCEC, Obblighi di valutazione del rischio, adeguata verifica della clientela, conservazione dei documenti, dei dati e delle informazioni: regole tecniche ai sensi dell'art. 11, co. 2, del d.lgs. 231/2007 come modificato dal d.lgs. 25 maggio 2017, n. 90



Criteri applicativi

Negli organi di controllo collegiali ciascun membro o il componente dell'organo monocratico dovrà provvedere all'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).

Nel caso di nomina del soggetto incaricato della revisione legale, gli obblighi di adeguata verifica dovranno essere assolti unicamente da quest'ultimo. Le eventuali segnalazioni di operazioni sospette verranno effettuate dall'organo di controllo anche a seguito degli scambi di informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale. Le eventuali denunce di irregolarità sui contanti e titoli al portatore dovranno essere poste in essere dall'organo di controllo a seguito di notizie di irregolarità appresa negli scambi informativi con il soggetto incaricato della revisione legale.

Commento

Gli organi di controllo degli ETS sono tenuti ad assolvere gli obblighi di adeguata verifica. In questi casi l'analisi del rischio potrà essere limitata all'ente. Quando nell'ente è, invece, nominato un revisore legale ex art. 31



del CTS, l'adeguata verifica dovrà essere assolta unicamente da quest'ultimo e l'organo di controllo potrà limitarsi alla conservazione del verbale di nomina (si vedano, in tal senso, le Linee guida antiriciclaggio del CNDCEC). L'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale restano sempre tenuti ad effettuare eventuali segnalazioni di operazioni sospette. Anche nel caso degli enti del Terzo settore è, infatti, particolarmente importante porre in essere misure finalizzate alla prevenzione del riciclaggio e del finanziamento del terrorismo, forme di criminalità che strumentalizzano l'attività e le caratteristiche degli enti.

Norma ETS 3.2. Caratteristiche e modalità dell'attività di vigilanza

Principi

L'attività di vigilanza dell'organo di controllo è effettuata sulla base della diligenza professionale richiesta dalla natura dell'incarico che determina un'obbligazione di mezzi e non di risultato.

Detta attività di vigilanza è effettuata tenendo in considerazione le dimensioni, la complessità e le altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'ente.

Nella propria attività di vigilanza l'organo di controllo applica una modalità di selezione dei controlli basata sull'identificazione e valutazione dei rischi e sui profili istituzionali caratterizzanti gli enti del Terzo settore con modalità adeguate alle dimensioni e alle altre caratteristiche, anche organizzative, specifiche dell'ente assoggettato a controllo.

Nel definire le modalità di vigilanza, l'organo di controllo pianifica le attività da porre in essere sulla base della rilevanza dei rischi indicati nei flussi informativi acquisiti dall'organo di amministrazione, dalla direzione, da altri organi, se presenti, nonché a seguito dello scambio di informazioni con l'incaricato della revisione legale, se nominato, nonché degli esiti delle operazioni di ispezione e controllo, attribuendo agli stessi una diversa intensità e periodicità di controllo.

L'organo di controllo esercita inoltre i compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale in particolare sul tipo di attività di interesse generale svolte, sulle attività diverse, sulle attività di raccolta fondi, sulla destinazione del patrimonio e sull'assenza di scopo di lucro.

Attesta inoltre che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida previste dalla normativa.



Nella pianificazione delle attività di vigilanza l'organo di controllo esprime un giudizio professionale tenendo in considerazione le valutazioni che un professionista indipendente, ragionevole e informato, dopo aver considerato le informazioni a disposizione dell'organo in quel momento, trarrebbe circa la rilevanza dei rischi come indicati nei flussi informativi acquisiti.

I componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e controllo e possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni associative e sulle loro ricadute.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di possibili violazioni di legge o di statuto, di inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, di inadeguatezza dell'assetto organizzativo o del sistema amministrativo-contabile, l'organo di controllo richiede all'organo di amministrazione l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive non vengano poste in essere, ovvero siano ritenute dall'organo di controllo non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, l'organo di controllo adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

Riferimenti normativi

Artt. 5, 6, 7, 8, 14 CTS

Criteri applicativi

Le modalità attraverso le quali l'organo di controllo effettua l'attività di vigilanza sono modulate sulla complessità e sulle caratteristiche dimensionali, organizzative e di settore proprie del soggetto controllato.

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.

Sulla base dei flussi informativi acquisiti, l'organo di controllo pianifica la propria attività di vigilanza tenuto conto dei rischi rilevanti.

In particolare, l'organo di controllo acquisisce i flussi informativi trasmessi dalle strutture e ne valuta le conclusioni circa l'esistenza e la rilevanza dei rischi inerenti alla non osservanza della legge e dello statuto, al mancato rispetto dei principi di corretta amministrazione, all'inadeguatezza degli assetti organizzativi, del sistema di controllo interno e del sistema amministrativo-contabile.

Ai fini della valutazione dei rischi e del riscontro di eventuali violazioni, l'organo di controllo si avvale anche delle informazioni acquisite dal soggetto incaricato della revisione legale, quando nominato (*Norma ETS 5.3.*).

L'attività di vigilanza è finalizzata a 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. L'organo di controllo, nello svolgimento della propria attività, può avvalersi di appositi test anche eventualmente a campione.

Commento

Tenuto conto dell'ambito d'intervento dell'organo di controllo, si è ritenuto opportuno determinare una modalità oggettiva di identificazione del perimetro dell'attività di vigilanza e delle sue modalità di esecuzione.

Il principio scelto, anche sulla base delle migliori pratiche internazionali, è quello basato sull'analisi del rischio (*risk approach*), ovviamente opportunamente rivisitato in funzione delle caratteristiche e delle peculiarità tipiche degli enti del Terzo settore. Oltre ai rischi gestionali, infatti, in questo tipo di organismi sono presenti altri rischi derivanti, solo a titolo esemplificativo e non esaustivo, dalla natura di ente con finalità sociali che però potrebbe finire per perseguire di fatto finalità diverse. L'organo di controllo, in forza del comma 7 dell'art. 30 del CTS, svolge espressamente in questo campo un ruolo di monitoraggio.



L'organo di controllo pianifica la propria attività in funzione della rilevanza dei rischi. La vigilanza è declinata, attraverso la propria competenza e l'esperienza professionale, in attività specifiche il cui contenuto varia al variare delle dimensioni, della complessità e delle altre caratteristiche proprie dell'ente soggetto a controllo.

Nell'ambito dell'attività di vigilanza è opportuno scambiare periodicamente informazioni oltre che con l'organo di amministrazione, gli altri organi sociali, la direzione e i corrispondenti organi di controllo di enti e società controllati, con il soggetto incaricato della revisione legale.

Norma ETS 3.3. Vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto

Principi

L'organo di controllo vigila sull'osservanza della legge e dello statuto.

La funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto consiste nella verifica della conformità degli atti sociali e delle deliberazioni degli organi sociali alle leggi e alle disposizioni statutarie.

All'inizio dell'incarico, e poi periodicamente, l'organo di controllo verifica che la struttura organizzativa e le procedure interne siano idonee a garantire che l'ente operi in conformità alle norme di legge e alle disposizioni di statuto e che consenta la tempestiva rilevazione della conservazione del patrimonio minimo e della prospettiva di funzionamento.

L'attività di vigilanza nel suo concreto svolgimento deve quindi intendersi circoscritta alle norme che concretamente, con riferimento alla struttura e alle attività dell'ente, possano essere ritenute critiche in ragione della rilevanza del rischio che il loro mancato rispetto possa comportare per l'ente.

Rientrano tra gli obblighi di monitoraggio dell'organo di controllo anche l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui all'articolo 5, inerente all'obbligo di svolgimento in via quanto meno prevalente di interesse generale, all'articolo 6, in merito al rispetto dei limiti di svolgimento di eventuali attività diverse, all'articolo 7, in materia di raccolta fondi, e all'articolo 8 concernente la destinazione del patrimonio e l'assenza (diretta e indiretta) di scopo lucro.

In questa prospettiva, effettua, laddove risultino inadempimenti gli amministratori dell'Ets, gli aggiornamenti e i depositi al RUNTS previsti per legge.



Riferimenti normativi

Artt. 30, 5, 6, 7, 8, 14, 24, 30, 3, co. 2 CTS, dm 15 settembre 2020; Artt. 2391, 2391-*bis*, 2403, co. 1, c.c.

Criteri applicativi

Al fine di vigilare sull'osservanza della legge e dello statuto, 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'organo di controllo vigila sulla conformità delle delibere assunte dagli organi dell'ETS alla normativa legislativa e regolamentare, nonché allo statuto.

Verifica, altresì, che la nomina degli amministratori sia avvenuta, a cura dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni nel rispetto delle disposizioni di legge (art. 26, co. 2, 3 e 4 del CTS, e nelle organizzazioni di volontariato le disposizioni di cui all'art. 34 del CTS), nonché nel rispetto delle previsioni statutarie.

La vigilanza sull'osservanza delle previsioni di statuto comporta che l'organo di controllo accerti che venga rispettato quanto previsto in ordine a convocazione, formazione e deliberazione dell'organo di amministrazione, delle assemblee e di eventuali differenti organi, nonché le regole declinate in merito all'esercizio del diritto di voto, verificando anche il contenuto delle pertinenti disposizioni statutarie e, nel caso, dei regolamenti.

Circa le assemblee negli enti retti in forma associativa o le adunanze dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, negli enti retti in forma fondativa, l'attenzione dovrà essere rivolta ai *quorum* costitutivi fissati per la prima convocazione o per la convocazione successiva alla prima, ai *quorum* deliberativi, anche in relazione ad eventuali previsioni statutarie che contemplino l'esercizio del voto plurimo ai sensi dell'art. 24 del CTS.

I controlli dovranno, inoltre, verificare se le deleghe sono state assegnate ed esercitate in ragione del numero massimo previsto dal menzionato articolo 24 del CTS (nel massimo di tre negli enti con un numero di associati inferiore a cinquecento); il rispetto del numero di voti esercitabili da parte di ciascun associato; la verifica se gli argomenti su cui è esercitato il voto plurimo siano conformi alle previsioni statutarie; l'accertamento che l'esercizio del voto plurimo sia esercitato al verificarsi delle condizioni eventualmente previste dallo statuto;



se gli associati abbiano diritto di voto in ragione del disposto dell'articolo 24, comma 1 del CTS, per il quale hanno diritto di voto gli iscritti da almeno tre mesi o meno, qualora questo sia previsto dallo statuto.

L'organo di controllo è altresì tenuto ad accertare la correttezza nell'effettuazione degli adempimenti posti in essere dagli organi delegati in esecuzione delle delibere degli organi sociali e il rispetto delle norme che disciplinano lo svolgimento delle riunioni degli organi sociali.

È opportuno che l'organo di controllo verifichi che l'ente sia in grado di monitorare i rischi di inosservanza della normativa applicabile.

L'organo di controllo vigila sull'osservanza delle leggi in materia di esistenza e corretta tenuta dei libri contabili, fiscali e associativi, delle scritture contabili, degli adempimenti in materia fiscale e previdenziale e si avvale, tra l'altro, delle informazioni di cui l'eventuale incaricato della revisione legale dispone nell'ambito della sua attività, in quanto quest'ultimo è tenuto anche agli adempimenti di cui all'art. 14, co. 1, lett. a) e lett. b), D.Lgs. n. 39 del 2010 (per quanto attiene alla vigilanza sul bilancio d'esercizio si rinvia al paragrafo 3.8.).

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di possibili violazioni di legge o di statuto, l'organo di controllo richiede all'organo di amministrazione l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, l'organo di controllo adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

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.

Qualora gli amministratori risultino inadempienti nel depositare gli aggiornamenti e i depositi ai sensi dell'art. 20, co. 1 del dm 15 settembre 2020, l'organo di controllo richiede agli amministratori di poter adempiere a tale obbligo secondo le modalità previste dal richiamato decreto. Laddove gli amministratori non adempiano,



l'organo di controllo, in virtù di quanto disposto dall'art. 20, co. 2 del dm 15 settembre 2020, si attiva personalmente, menzionando tale fatto nella prima assemblea utile (cfr. *Norma ETS 7.1*).

L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

Commento

La funzione di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto attribuita all'organo di controllo consiste essenzialmente nella vigilanza, sulla base di un approccio basato sulla valutazione dei rischi, dell'adeguatezza dei metodi, delle procedure e degli strumenti adottati nello svolgimento dell'attività di interesse generale per garantire il rispetto della legge e dello statuto.

A tal fine, si ritiene opportuno che l'organo di controllo, dopo averne valutato la correttezza nella procedura di nomina, richieda all'organo di amministrazione un profilo dell'ente, dell'attività e dell'eventuale presenza di specifici adempimenti normativi legati alla tipologia di attività svolta. È altresì opportuno che l'organo di controllo, definite le informazioni rilevanti, richieda un periodico aggiornamento all'organo di amministrazione.

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).

Ad ogni modo, spetta all'organo di controllo monitorare il superamento di una serie di condizioni a cui l'ETS è tenuto, come, per es., (oltre ai già citati limiti previsti per lo svolgimento delle attività diverse), anche:

- c) il 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);
- d) la corretta gestione dell'attività volontaristica, per la quale occorre verificare l'iscrizione in un apposito registro dei volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale, l'assenza di forme di retribuzione, la presenza di un'assicurazione contro gli infortuni e le malattie connessi



allo svolgimento dell'attività di volontariato, nonché per la responsabilità civile verso i terzi (art. 17 e art. 18 del CTS);

- e) il 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).

Appurato il venir meno delle condizioni di cui sopra, l'organo di controllo sollecita per iscritto l'adeguamento ai parametri normativi richiesti e annota tale comunicazione nei propri verbali.

Nel caso in cui Odv e Aps non rientrino nei parametri di cui all'ultimo punto dell'elencazione sopra riportata entro un anno, l'organo di controllo, laddove l'organo di amministrazione non abbia effettuato richiesta di iscrizione in altra sezione del Runtis o abbia dato comunicazione al Registro del mancato superamento dei limiti, comunica direttamente, ai sensi dell'art. 20 del dm 15 settembre 2020, tale aggiornamento al richiamato Registro al fine della cancellazione dell'ente dallo stesso.

Si ritiene, altresì, opportuno che l'organo di controllo attivi un flusso di informazioni tempestivo con l'incaricato della revisione legale, se nominato, al fine di scambiare con questi le risultanze delle verifiche svolte nell'ambito delle rispettive competenze (Cfr. *Norma ETS 5.3*).

Lo scambio di informazioni tra componenti dell'organo di controllo e revisori consente, anche per le finalità espresse dall'art. 29 del CTS, di evitare sovrapposizioni nei controlli e di condividere, nei limiti di quanto svolto nell'adempimento delle rispettive funzioni, il patrimonio informativo derivante dalle reciproche attività di competenza.

Norma ETS 3.4. Vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione nonché sull'effettivo perseguimento delle finalità dell'ente

Principi

L'organo di controllo vigila sul 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.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 7, 3, co. 2 CTS; Artt. 2391, 2403, co. 1, 2406, 2409, 2475-ter c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo, anche tramite la partecipazione alle riunioni dell'organo di amministrazione, ovvero sulla base delle informazioni assunte o ricevute dall'organo di amministrazione e dal soggetto incaricato della revisione legale, se presente, vigila che gli amministratori osservino l'obbligo di diligenza nell'espletamento del loro mandato.

La vigilanza sul comportamento diligente degli amministratori non consiste in un controllo di merito sull'opportunità e la convenienza delle scelte di gestione degli amministratori, bensì riguarda esclusivamente gli aspetti di legittimità delle scelte stesse e la verifica della correttezza del procedimento decisionale degli amministratori.

A tal fine, l'organo di controllo, sulla base delle informazioni ricevute, vigila che gli amministratori, in relazione alle decisioni assunte relativamente ad operazioni di gestione, abbiano acquisito le necessarie informazioni preventive, posto in essere le dovute cautele ed effettuato le verifiche normalmente richieste in quelle circostanze.

In particolare, la vigilanza sul procedimento decisionale adottato dagli amministratori si esercita verificando che:

- le scelte gestionali siano ispirate al principio di corretta informazione e di ragionevolezza, che siano congruenti e compatibili con le risorse e il patrimonio di cui l'ente dispone;
- gli amministratori siano consapevoli della rischiosità e degli effetti delle decisioni assunte.

A tal fine, è auspicabile che l'organo amministrativo ovvero l'assemblea degli associati o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni nel deliberare si esprima su un'esplicita proposta di delibera supportata da idonea documentazione e da eventuali pareri ritenuti necessari.



I componenti dell'organo di controllo nel vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione e delle finalità istituzionali accertano, sulla base delle informazioni ricevute, che gli amministratori non compiano operazioni:

- estranee agli scopi istituzionali;
- 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.

È altresì auspicabile che l'organo di controllo richieda all'organo di amministrazione idonee informazioni nelle situazioni in cui si evidenzino fondati segnali di perdita della prospettiva di funzionamento dell'ente.

Particolare attenzione deve essere, altresì, prestata all'informativa sulla pianificazione economica e finanziaria relativa a iniziative rilevanti sia per novità che per dimensione, sulle garanzie rilasciate e sulle garanzie richieste in merito alle operazioni effettuate, al fine del monitoraggio della conservazione del patrimonio minimo e della prospettiva di funzionamento dell'ente.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di possibili violazioni di legge o di statuto, di inesatta applicazione dei principi di corretta amministrazione, di mancata coerenza con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, di inadeguatezza dell'assetto organizzativo o del sistema amministrativo-contabile, l'organo di controllo richiede all'organo di amministrazione l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dall'organo di controllo non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, l'organo di controllo adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

L'organo di controllo richiede, ove opportuno, agli amministratori chiarimenti sul loro operato quando a seguito dell'attività di vigilanza riscontri criticità nel rispetto dei principi di corretta amministrazione.

Nel caso in cui gli amministratori non forniscano i chiarimenti richiesti ovvero le informazioni fornite non siano sufficienti, l'organo di controllo segnala il loro operato all'organo di amministrazione, ovvero all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni. La convocazione dell'assemblea degli associati o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni è richiesta al presidente dell'organo di amministrazione o, qualora egli non provveda



tempestivamente ovvero nei casi in cui la violazione dei principi di corretta amministrazione sia di rilevante gravità e vi sia urgenza di provvedere, può essere effettuata direttamente dall'organo di controllo (cfr. *Norma ETS 5.7*).

In caso di inerzia degli organi sociali, qualora la violazione dei principi di corretta amministrazione integri le irregolarità di cui all'art. 2409 c.c., l'organo di controllo può presentare denuncia al Tribunale secondo quanto stabilito dalla Norma ETS 6.3.

L'organo di controllo può sempre richiedere che il proprio motivato dissenso, rispetto a decisioni non conformi alla legge, allo statuto o alla corretta amministrazione venga trascritto nel verbale del consiglio di amministrazione (Cfr. *Norma ETS 4.2*).

Nel caso di rifiuto da parte del presidente dell'organo di amministrazione, l'organo di controllo provvede con solerzia ad inviare apposita PEC al presidente dell'organo di amministrazione dando conto delle proprie posizioni, espresse nell'adunanza, ma non correttamente riportate oppure omesse nel verbale.

L'organo di controllo, inoltre, vigila:

- f) che l'amministratore che abbia, in una determinata operazione dell'ente, un interesse (anche non confliggente con quello dell'ente), per conto proprio o di terzi, ne dia notizia agli altri amministratori e all'organo di controllo, precisandone la natura, i termini, l'origine e la portata;
- g) che, se si tratta di amministratore delegato, il medesimo si astenga dal compiere l'operazione, investendo della stessa l'organo collegiale.

Laddove l'organo di amministrazione abbia predisposto specifiche regole di controllo per le operazioni con parti correlate, l'organo di controllo ne richiede l'adozione e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico.

L'organo di controllo stabilisce, laddove nominato, con l'incaricato della revisione legale uno specifico flusso informativo, al fine di essere informato sull'esito delle verifiche da quest'ultimo effettuate.

In caso di inerzia degli organi sociali, l'organo di controllo ne informa il presidente dell'organo di amministrazione se presente e, nei casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro delle violazioni, adotta le iniziative previste dalla legge o le iniziative ritenute opportune al fine di garantire, seppure in via temporanea, il funzionamento dell'ente (Cfr. *Norma 6.1.*).



Nel caso in cui il l'organo di amministrazione abbia conferito apposite deleghe ad un comitato esecutivo o ad amministratori delegati l'organo di controllo deve accertare:

- che lo statuto preveda o l'assemblea deliberi in merito all'attribuzione di deleghe all'interno dell'organo di amministrazione;
- che nel verbale dell'organo di amministrazione le deleghe siano conferite nei limiti di legge, siano accettate, siano specificati il contenuto delle stesse, i limiti e le eventuali modalità di esercizio nonché la sua durata;
- che i poteri e le limitazioni previste dal verbale di nomina degli amministratori o di soggetti esterni all'organo di amministrazione siano regolarmente trascritte al Registro unico nazionale del Terzo settore.

Nel caso in cui la società effettui significativi investimenti mediante ricorso a finanziamenti esterni, è opportuno che il Collegio sindacale verifichi che il consiglio l'organo di amministrazione abbia provveduto a una pianificazione dell'investimento (eventualmente mediante predisposizione di un *business plan*), e opportunamente valutato le varie alternative di finanziamento accessibili.

L'organo di controllo può manifestare le proprie riserve sull'operazione chiedendone la relativa trascrizione nel verbale dell'organo di amministrazione, qualora:

- l'operazione non sia supportato da idonea documentazione;
- a seguito dell'investimento, non sia redatto un idoneo business plan;

L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea od all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio cfr. *Norma ETS 7.1*).

Commento

La formulazione dell'art. 30, comma 6 del CTS contribuisce a chiarire definitivamente che 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; ciò consente all'organo interventi preventivi o sostitutivi esclusivamente nel caso in cui le conseguenze delle delibere appaiano pregiudizievoli per l'ente.



I componenti dell'organo di controllo devono dunque avere cognizione e vigilare sulla corretta e appropriata formazione del procedimento decisionale degli amministratori, ma non sono tenuti a valutare l'opportunità o la convenienza delle scelte gestionali, ciò che costituisce compito primario dell'organo di amministrazione. L'organo di controllo, nel vigilare sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, può avvalersi, qualora ritenuti necessari, di appositi test, anche eventualmente a campione.

Con riguardo alle operazioni maggiormente significative è necessario, altresì, che l'organo di controllo verifichi che le scelte siano state assunte sulla base di una procedura che sia idonea a fornire agli amministratori le migliori informazioni fra quelle disponibili e, nel caso l'ente sia adeguatamente strutturato, sulla base di piani economici, patrimoniali e finanziari che possano essere considerati appropriati.

Occorre, in particolare, prestare particolare attenzione alla valutazione delle alternative disponibili di finanziamento e la capacità dell'ente di rimborsare i finanziamenti nei tempi concordati deve essere adeguatamente valutata dall'organo di controllo.

Norma ETS 3.5. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento dell'assetto organizzativo

Principi

L'organo di controllo vigila sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo dell'ente.

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.

Riferimenti normativi

Art. 30, 3, co. 2 CTS; Art. 2403, co. 1, c.c.



Criteria applicativi

L'organo di controllo vigila sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo e sul suo concreto funzionamento.

L'organo di controllo vigila sul processo di valutazione da parte degli amministratori dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo rispetto alle dimensioni, alla complessità e alle altre caratteristiche specifiche dell'ente, ai fini anche della conservazione del patrimonio minimo e della prospettiva di funzionamento.

L'organo di controllo pone particolare attenzione alla completezza delle funzioni dell'ente esistenti, alla separazione e alla contrapposizione di responsabilità nei compiti e nelle funzioni e alla chiara definizione delle deleghe o dei poteri di ciascuna funzione.

In via generale, un assetto organizzativo può definirsi adeguato quando presenta i seguenti requisiti, in relazione alle dimensioni e alla complessità dell'ente, alla natura e alle modalità di perseguimento delle finalità dell'ente:

- organizzazione gerarchica;
- redazione di un organigramma dell'ente con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle linee di responsabilità;
- esercizio dell'attività decisionale e direttiva dell'ente da parte dei soggetti ai quali sono attribuiti i relativi poteri;
- sussistenza di procedure che assicurano l'efficienza e l'efficacia della gestione dei rischi, anche nello svolgimento delle attività che perseguono le finalità di interesse generale, e del sistema di controllo, nonché la completezza, la tempestività, l'attendibilità e l'efficacia dei flussi informativi, anche con riferimento agli enti e alle società direttamente o indirettamente controllate;
- esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata professionalità e competenza a svolgere le funzioni assegnate;
- presenza di direttive e di procedure formalizzate, loro aggiornamento periodico ed effettiva diffusione;
- ove richiesto dallo svolgimento di una rilevante attività d'impresa, esistenza di procedure e di flussi informativi che siano in grado di assicurare la tempestiva rilevazione di circostanze che possano far sorgere significativi dubbi circa la capacità dell'ente di continuare a operare come un'entità in funzionamento.



L'obiettivo è quello di accertare l'esistenza di adeguate procedure interne, nonché di verificare l'adeguatezza e l'efficacia dei flussi informativi generati rispetto alle finalità prescritte dalla normativa.

Ai fini della valutazione dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo notevole importanza assume la verifica della corrispondenza fra la struttura decisionale dell'ente e le deleghe depositate presso il RUNTS (o il Registro delle imprese per gli ETS commerciali). Similmente assume rilevanza la presenza di piani strutturati di formazione del personale dipendente.

L'organo di controllo, nel vigilare sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, può avvalersi, qualora ritenuti necessari, di appositi test, anche eventualmente a campione.

All'inizio dell'incarico, l'organo di controllo:

- legge i verbali precedenti relativi al periodo di tempo ritenuto significativo;
- acquisisce la conoscenza dell'assetto organizzativo, prendendo in considerazione e il settore di attività che la sua struttura interna.

Nel corso dell'incarico, l'organo di controllo:

- vigila che l'organo amministrativo valuti costantemente l'adeguatezza degli assetti organizzativi, assumendo le eventuali conseguenti idonee iniziative per mitigare i rischi connessi a eventuali carenze significative constatate;
- vigila sull'adeguatezza e sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, con specifico riferimento ai processi di gestione dei rischi, di controllo interno, di revisione interna, se applicabile, e di informativa finanziaria;
- pianifica e svolge interventi di vigilanza periodici sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo;
- segnala agli amministratori, eventuali profili di non adeguatezza riscontrati nell'assetto organizzativo all'inizio dell'incarico ovvero riscontrati, informandone il revisore, se presente;
- verifica l'efficacia delle azioni correttive adottate dall'ente, qualora l'assetto organizzativo risulti inadeguato.



Nell'attività di vigilanza relativa alla valutazione dell'assetto organizzativo l'organo di controllo si avvale anche delle informazioni acquisite dal soggetto incaricato della revisione legale, se nominato, considerando, in particolare, i rischi da quest'ultimo segnalati.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto organizzativo, l'organo di controllo richiede all'organo di amministrazione l'adozione di immediate azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dall'organo di controllo non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, l'organo di controllo adotta le iniziative necessarie secondo le modalità previste dalla normativa (Cfr. Sezione 6).

L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio (cfr. *Norma 7.1*).

Commento

L'art. 30, comma 6, del CTS, impone all'organo di controllo di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

Data la relazione di interdipendenza tra le dimensioni dell'ente e l'assetto organizzativo, al crescere della dimensione dell'ente la struttura organizzativa deve divenire più articolata e, conseguentemente, l'ente dovrà avvertire particolarmente l'esigenza di adottare procedure volte a monitorare i diversi processi dell'ente. La modesta dimensione dell'ente può consentire assetti organizzativi semplificati in ragione della semplicità dei processi, sia in termini di numero degli stessi sia con riferimento alla tipologia delle attività e al numero delle persone coinvolte.

Si ritiene, del pari, che negli Ets che svolgono esclusivamente o prevalentemente attività d'impresa l'assetto organizzativo sia maggiormente strutturato e sviluppato: in tali casi, l'assetto organizzativo acquisisce rilievo al fine di svolgere adeguatamente le attività di interesse generale e diverse, e dunque le operazioni che si rendano necessarie anche nell'ottica della prevenzione di situazioni che possano essere sintomatiche di crisi o della perdita di continuità.



È possibile che gli ETS che non svolgono esclusivamente o prevalentemente attività d'impresa, pur dovendo verificare le situazioni caso per caso, non necessino di assetti egualmente sviluppati. Ad ogni modo, spetta ai componenti vigilare la coerenza degli assetti con la dimensione e la complessità dell'ente.

L'adozione di un adeguato assetto organizzativo da parte dell'ente, con la cura della informatizzazione ed il contenimento della manualità, consente di limitare la discrezionalità e mantenere la coerenza dei comportamenti al fine di conferire ordine all'operatività dell'ente e accrescere la capacità di coordinamento e quindi l'efficienza delle diverse strutture funzionali.

Il sistema organizzativo, pur declinato secondo la natura e la dimensione e complessità dell'ente, deve individuare in maniera sufficientemente chiara l'attribuzione delle responsabilità, le linee di dipendenza gerarchica, la descrizione dei compiti e la rappresentazione del processo di formazione e attuazione delle decisioni. I poteri autorizzativi e di firma devono essere quindi assegnati in coerenza con le responsabilità organizzative e gestionali in essere.

L'organo di controllo, nel vigilare sul concreto funzionamento dell'assetto organizzativo, può avvalersi, qualora ritenuti necessari, di appositi test, anche eventualmente a campione, che, seppur in modo astratto, possono costituire un valido strumento operativo, sia in fase di insediamento che a regime.

Norma ETS 3.6. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno

Principi

L'organo di controllo vigila sull'adeguatezza del sistema di controllo interno tenendo conto delle dimensioni e della complessità dell'ente.

Il sistema di controllo interno può essere definito come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative adottate dall'ente allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi, i seguenti obiettivi:

- *obiettivi strategici, volti ad assicurare la conformità delle scelte del management alle direttive ricevute, all'oggetto, alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che l'ETS si propone di perseguire, nonché a garantire la salvaguardia del patrimonio dell'ente e a tutelare gli interessi degli stakeholders;*
- *obiettivi operativi, volti a garantire l'efficacia e l'efficienza delle attività operative dell'ente;*



- *obiettivi di reporting, volti a garantire l'attendibilità e l'affidabilità dei dati;*
- *obiettivi di conformità, volti ad assicurare la conformità delle attività dell'ente, alle leggi e ai regolamenti in vigore.*

Un sistema di controllo interno risulta adeguato se permette la chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio e ne consente il costante monitoraggio e la corretta gestione.

Riferimenti normativi

Art. 30, 3, co. 2 CTS; Art. 2403, co. 1, c.c.

Criteri applicativi

Sebbene il codice civile e il CTS non prevedano espressamente la vigilanza sul sistema di controllo interno fra i doveri dell'organo di controllo, si ritiene opportuno che, in applicazione del più ampio dovere di vigilare sull'assetto organizzativo, l'organo di controllo vigili anche sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema di controllo interno, nelle realtà in cui sia stato predisposto e formalizzato.

In tale ambito, l'organo di controllo effettua un controllo sintetico complessivo volto a verificare che le procedure dell'ente consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, nonché la pronta emersione e una corretta gestione delle criticità. L'adozione e il corretto funzionamento di un adeguato sistema di controllo interno è responsabilità esclusiva degli amministratori, mentre l'organo di controllo è chiamato a vigilare esclusivamente su tale adeguatezza e sul suo concreto funzionamento.

Per le verifiche sull'affidabilità del sistema di controllo interno l'organo di controllo può avvalersi, qualora ritenuti necessari di appositi test, anche eventualmente a campione (Cfr. *Norma 3.4. ETS*, Commento).

La vigilanza dell'organo di controllo è rivolta esclusivamente alla valutazione della capacità del sistema di controllo interno di prevenire non conformità significative rispetto alla legge, allo statuto e ai principi di corretta amministrazione e non è rivolta ad esprimere un giudizio sull'efficacia dello stesso.

Nella valutazione dell'adeguatezza e del funzionamento del sistema di controllo interno, l'organo di controllo dà priorità alle direttive, procedure e prassi operative che governano le attività in relazione alle quali sono stati rilevati rischi significativi per l'ente alla luce della loro rilevanza e della probabilità di accadimento.



Sul piano operativo, l'organo di controllo esamina, in particolare, la documentazione disponibile, come a titolo esemplificativo i manuali operativi, i regolamenti interni, l'organigramma e le eventuali altre mappature dei processi disponibili (pur se realizzate per altre finalità quali, ad esempio, la certificazione di qualità o la organizzazione dei processi stessi).

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza del sistema di controllo interno, l'organo di controllo richiede all'organo di amministrazione l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, l'organo di controllo adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.

L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

Commento

Data la relazione di interdipendenza tra la complessità e le dimensioni e la struttura organizzativa dell'ente, l'organo di controllo vigila sull'adeguatezza del sistema di controllo interno sulla base di un giudizio professionale che tenga conto delle caratteristiche dell'ente oggetto di vigilanza, in relazione alle dimensioni, alla complessità del settore in cui l'ETS opera, nonché agli obiettivi che quest'ultimo si propone di conseguire.

Nello specifico, si può ritenere che gli ETS che svolgono esclusivamente o prevalentemente attività d'impresa presentino un sistema di controllo interno necessariamente articolato per far fronte alle operazioni da porre in essere. In tali circostanze, l'adeguatezza del sistema di controllo interno acquisisce rilievo al fine di svolgere adeguatamente le attività di interesse generale e diverse. L'organo di controllo, quindi, vigila che l'assetto del sistema di controllo interno sia adeguato alle operazioni intraprese.

Norma ETS 3.7. Vigilanza sull'adeguatezza e sul funzionamento del sistema amministrativo-contabile

Principi

L'organo di controllo vigila sull'adeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile e sul suo concreto funzionamento.



Il sistema amministrativo-contabile può definirsi come l'insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative dirette a garantire la completezza, la correttezza e la tempestività di una informativa finanziaria attendibile, in accordo con i principi contabili adottati dall'ETS.

Un sistema amministrativo-contabile risulta adeguato se permette:

- *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;*
- *la produzione di dati attendibili per la formazione del bilancio d'esercizio.*

Riferimenti normativi

Artt. 30, 3, co. 2 CTS; Art. 2403, co. 1, c.c.

Criteri applicativi

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.

La valutazione di adeguatezza è un giudizio professionale emesso sulla base di un'analisi delle caratteristiche del sistema come desumibili dai flussi informativi acquisiti dall'organo di controllo, tenuto conto delle dimensioni e delle caratteristiche dell'ente nel quale esso si trova ad operare.

L'organo di controllo, al fine di controllare il concreto funzionamento dell'assetto amministrativo – contabile, può avvalersi, qualora ritenuti necessari, di appositi test, anche eventualmente a campione.

Laddove l'attività di vigilanza dovesse evidenziare significativi rischi di inadeguatezza dell'assetto amministrativo-contabile, l'organo di controllo richiede all'organo di amministrazione l'adozione di azioni correttive e ne monitora la realizzazione nel corso dell'incarico. Nel caso in cui le azioni correttive poste in essere siano ritenute dall'organo di controllo non sufficienti, ovvero in casi di urgenza, di particolare gravità o di avvenuto riscontro di violazioni, l'organo di controllo adotta le iniziative previste dalla legge per la rimozione delle violazioni riscontrate.



L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

Commento

L'art. 30, comma 6, del CTS, impone all'organo di controllo di vigilare sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile.

L'attività e le operazioni svolte dagli enti del Terzo settore sono rappresentate da fatti di gestione e l'esistenza di un adeguato sistema amministrativo-contabile comporta la ragionevole garanzia della completa e attendibile rilevazione contabile di tali fatti.

L'attività di vigilanza dell'organo di controllo è dunque volta a verificare l'esistenza di un sistema idoneo ad assicurare la completezza e correttezza dei dati economico-finanziari.

È opportuno ricordare che non si tratta di un giudizio di merito sui risultati dell'attività amministrativo-contabile, bensì di un giudizio sintetico sull'efficienza e la funzionalità del sistema, svolto alla luce dei rischi rilevanti emersi in tali aree operative.

Al riguardo si ricorda che, pur convergendo nel complessivo assetto organizzativo dell'ente, l'assetto amministrativo e l'assetto contabile son tra loro distinti, anche nel dettato normativo.

Gli assetti amministrativi sono riferibili a una dimensione dinamico – funzionale dell'organizzazione, intendendosi per tale l'insieme delle procedure e dei processi atti ad assicurare il corretto e ordinato svolgimento delle attività operative e delle singole fasi. Gli assetti contabili sono quella parte degli assetti amministrativi orientati ad una corretta traduzione contabile dei fatti di gestione, sia ai fini di programmazione, sia ai fini di consuntivazione per la gestione e la comunicazione all'esterno dell'ente.

Operativamente si tratta di associare i fatti economici maggiormente rilevanti secondo la loro rischiosità complessiva con i processi gestionali che li alimentano, rilevandone le responsabilità gestionali, le direttive, le procedure e le prassi operative di governo delle attività, nonché gli strumenti (anche informatici) di gestione dei rischi di errore ad esse associati.

L'organo di controllo, nel vigilare sul concreto funzionamento dell'assetto amministrativo - contabile, può avvalersi, qualora ritenuti necessari, di appositi test, anche eventualmente a campione.



È utile evidenziare, infine, che il soggetto incaricato della revisione legale, offre un importante riferimento esterno e indipendente, con particolare riguardo agli aspetti di attendibilità del sistema amministrativo-contabile.

Negli enti in cui non sia stato nominato un revisore legale, la vigilanza dell'adeguatezza del sistema amministrativo-contabile appare più delicato, mancando il confronto con il soggetto tenuto ad esprimere un giudizio sul bilancio e, quindi, a verificare la coerenza tra i dati contabili e le risultanze del bilancio. Nonostante, quindi, esuli dai compiti dell'organo di controllo esprimere un giudizio sul bilancio, la vigilanza del sistema amministrativo-contabile appare funzionale ad esaminare, soprattutto e non solo, le scelte articolate sulle determinazioni contabili.

Norma ETS 3.8. Vigilanza in ordine al bilancio di esercizio

Principi

L'organo di controllo vigila sull'osservanza da parte degli amministratori delle norme procedurali inerenti alla redazione, all'approvazione e alla pubblicazione del bilancio d'esercizio. Esprime, inoltre, i pareri previsti dalla normativa su particolari poste del bilancio.

Riferimenti normativi

Artt. 13, 30, 48, co. 3, 3, co. 2 CTS, decreto ministeriale del 5 marzo 2020; Artt. 2403, co. 1, 2423-2435-bis, 2441, 2446, 2447-novies c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo nella sua attività di vigilanza sul bilancio d'esercizio vigila sull'osservanza, da parte degli amministratori, delle disposizioni di cui all'articolo 13 del CTS relative al procedimento di formazione, controllo, approvazione e pubblicazione del bilancio di esercizio.

Nel caso in cui l'ente abbia affidato specifico incarico per lo svolgimento della revisione legale, la verifica della rispondenza ai dati contabili spetta all'incaricato della revisione legale.



L'organo di controllo effettua, quindi, un controllo sintetico complessivo volto a verificare che il bilancio sia stato correttamente redatto in conformità alla modulistica prevista dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 emanato in applicazione dell'articolo 13 del CTS. Nello specifico, spetta all'organo di controllo considerare se il sistema contabile adottato è coerente con la dimensione economica e, in particolare, con i limiti dimensionali di cui all'art. 13, co. 2 del CTS.

L'obiettivo del controllo contabile dell'organo di controllo sul bilancio è significativamente diverso da quello della revisione contabile completa condotta secondo i principi di revisione pertinenti. Le verifiche dell'organo di controllo non sono configurate per esprimere un giudizio se il bilancio contenga errori significativi ma consistono nello svolgimento di indagini, prevalentemente presso i responsabili finanziari e contabili, di procedure di analisi comparativa e di altre procedure di controllo limitate e specifiche.

In assenza di un soggetto incaricato della revisione legale, l'organo di controllo, normalmente svolge le seguenti procedure:

- verifica della corrispondenza tra i valori della contabilità sociale e i pertinenti valori riportati in bilancio;
- indagini presso i responsabili degli aspetti finanziari e contabili in merito ai seguenti aspetti:
 - i. se il bilancio è stato redatto e presentato in conformità al quadro normativo sull'informazione finanziaria applicabile;
 - ii. se vi sono stati cambiamenti nei principi contabili o nei metodi di applicazione degli stessi;
 - iii. se si sono verificate operazioni che hanno reso necessario applicare un nuovo principio contabile;
 - iv. se vi sono situazioni inusuali e particolarmente complesse che possono aver influito sul bilancio;
 - v. sulle assunzioni sottostanti alle stime maggiormente significative e sulla capacità dell'ente di operare in continuità;
 - vi. sui cambiamenti significativi nelle passività potenziali;
 - vii. sulla conoscenza di eventuali frodi o sospette frodi;
 - viii. sulla conoscenza di eventuali casi di non conformità, effettiva o possibile, a leggi, regolamenti, che potrebbero avere effetti significativi sul bilancio;



- analisi comparativa sul bilancio per identificare le relazioni e le singole voci che appaiono inusuali e potrebbero comportare un errore significativo;
- l'esistenza dei valori numerari (disponibilità liquide equivalenti, crediti e debiti) riportati in bilancio.

Inoltre, e in ogni caso, l'organo di controllo verifica la rispondenza del bilancio e della relazione di missione ai fatti e alle informazioni di rilievo di cui l'organo di controllo è a conoscenza a seguito della partecipazione alle riunioni degli organi sociali, dell'esercizio dei suoi doveri di vigilanza, dei suoi compiti di monitoraggio e dei suoi poteri di ispezione e controllo (art. 30, co. 6, 7, 8 CTS e art. 2405 c.c.).

Qualora l'organo di controllo sia in possesso, in virtù della propria attività di vigilanza, di notizie su determinati fatti o situazioni che incidono sulla rappresentazione in bilancio di operazioni sociali di rilievo può richiedere ulteriori chiarimenti e informazioni all'organo di amministrazione ovvero all'incaricato della revisione legale. Rilevano, a tale fine, particolare rilevanza le informazioni concernenti l'assolvimento di obblighi di legge o le informazioni che comportano determinate conseguenze a livello gestionale ed organizzativo, quali le indicazioni inerenti a:

- il numero dei volontari iscritti nel registro dei volontari di cui all'articolo 17, comma 1, che svolgono la loro attività in modo non occasionale;
- l'indicazione del carattere secondario delle attività diverse;
- la differenza retributiva tra lavoratori dipendenti;
- la descrizione dell'attività di raccolta fondi rendicontata, con specifico riferimento alle raccolte fondi occasionali di cui all'art. 79, comma 4, lettera a) del CTS.

Nel caso in cui non siano forniti i chiarimenti richiesti ovvero le informazioni ricevute non siano sufficienti, l'organo di controllo manifesta le proprie osservazioni e proposte nella relazione presentata all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio (*Norma ETS 7.1.*).

L'organo di controllo svolge, inoltre, i seguenti compiti che presentano significativi profili contabili, acquisite, ove necessario, le opportune informazioni in possesso dell'incaricato della revisione legale:

- formula, con apposita relazione, osservazioni sulla situazione patrimoniale dell'ente nel caso in cui risulta che il patrimonio sia diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, ai sensi dell'art. 22, co. 5, del CTS;



- redige una relazione di accompagnamento al rendiconto finale del patrimonio destinato a uno specifico affare di cui all'art. 10 del CTS, ai sensi dell'art. 2447-*novies* c.c.

Per quanto rileva i controlli sulla conservazione del patrimonio minimo si rinvia alla Norma ETS 3.10.

L'organo di controllo riassume le conclusioni dell'attività di vigilanza posta in essere in un apposito paragrafo della relazione da proporre all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio.

In tutti i casi, se l'organo di controllo è a conoscenza di fatti o situazioni di rilievo che incidono sul bilancio d'esercizio ne verifica la corretta rappresentazione e, se non ritiene soddisfacente la relativa rappresentazione, dopo essersi confrontato con amministratori e revisore, se presente, tratta la questione nella sua relazione all'assemblea.

Commento

L'organo di controllo, nel caso in cui non sia incaricato della revisione legale, è chiamato a svolgere sul bilancio d'esercizio esclusivamente l'attività di vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto, nonché un controllo di manifesta non coerenza tra i fatti di cui si è a conoscenza e la presentazione degli stessi.

All'organo di controllo spetta dunque un controllo sull'osservanza da parte degli amministratori delle norme procedurali inerenti alla formazione, al deposito e alla pubblicazione, non dovendo effettuare controlli analitici di merito sul trattamento contabile delle poste del bilancio, né esprimere un giudizio sulla sua attendibilità.

L'organo di controllo non ha, quindi, alcun obbligo di eseguire procedure di controllo per accertare la verità, la correttezza e la chiarezza del bilancio.

Si ritiene, tuttavia, che nel caso in cui non venga svolta attività di revisione legale, sia opportuno eseguire un'analisi minimale del contenuto del bilancio al fine di poter vigilare sulla manifesta presenza di un'informativa di bilancio non corretta.

L'organo di controllo, tuttavia, laddove ritenga che la rappresentazione in bilancio non sia coerente con i fatti di cui è a conoscenza, tratta la questione nella propria relazione all'assemblea.



Norma ETS 3.9. Attività inerenti al monitoraggio delle finalità e alla rendicontazione sociale

Principi

L'organo di controllo svolge compiti di monitoraggio sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS ed attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida previste dalla normativa.

Il bilancio sociale dà atto dell'attività di monitoraggio svolta dall'organo di controllo e degli esiti della stessa ed include l'attestazione di conformità del bilancio sociale alle linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale nel bilancio sociale stesso.

Riferimenti normativi

Art. 30, co. 7, CTS; art. 14, co. 1, CTS; decreto 4 luglio 2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

Criteri applicativi

Al fine di verificare che l'ETS si attenga a quanto dichiarato a livello statutario, ai sensi della sezione 8 del paragrafo 6 delle linee guida del bilancio sociale, l'organo di controllo esercita compiti di monitoraggio focalizzandosi, in particolare, sui seguenti aspetti:

- l'esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, co. 1, del CTS e, nel caso, per le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, il rispetto delle previsioni costitutive e statutarie e del rapporto di secondarietà e strumentalità rispetto alle attività di interesse generale secondo i criteri e i limiti regolamentari definiti dal decreto ministeriale di cui allo stesso art. 6 del CTS;
- il rispetto nelle raccolte pubbliche di fondi dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con sostenitori e pubblico e la conformità alle linee guida ministeriali di cui all'art. 7, co. 2, del CTS;
- il perseguimento dell'assenza di scopo di lucro soggettivo e il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali di cui all'art. 8, co. 1 e 2, del CTS, tenendo conto degli indici di cui all'art. 8, co. 3, lettere da a) ad e).



Del monitoraggio posto in essere rispetto a tali aspetti e degli esiti dello stesso l'organo di controllo dà conto in una relazione che costituisce parte integrante del bilancio sociale.

L'organo di controllo, qualora sia in possesso, anche in virtù della propria attività di vigilanza, di notizie su determinati fatti o situazioni che fuorviano la rappresentazione dell'attività dell'ente nel bilancio sociale, può richiedere ulteriori chiarimenti e informazioni all'organo di amministrazione ovvero all'incaricato della revisione legale. Nel caso in cui non siano forniti i chiarimenti richiesti o le informazioni ricevute non siano sufficienti, l'organo di controllo manifesta le proprie osservazioni nell'attestazione di conformità del bilancio sociale e, se del caso, nella relazione presentata all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio (cfr. *Norma ETS 7.1.*).

Ai sensi dell'art. 30, co. 7, del CTS, l'organo di controllo "attesta" che il bilancio sociale sia stato predisposto in conformità con le linee guida del decreto 4 luglio 2019, e successive eventuali modificazioni, del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

L'attestazione costituisce dunque attività volta ad accertare la conformità del bilancio sociale alle previsioni (struttura, contenuti, principi di redazione) delle linee guida ministeriali sulla redazione del bilancio sociale.

In questa prospettiva, l'organo di controllo deve verificare che le informazioni inserite nel bilancio sociale rispecchino l'attività dell'ente e siano coerenti con le richieste informative del citato decreto.

Nel bilancio sociale vengono incluse la relazione sull'attività di monitoraggio sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e i suoi esiti nonché l'attestazione di conformità alle linee guida ministeriali. Laddove il bilancio sociale sia approvato dall'assemblea o dall'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, si ritiene che la relazione di cui all'art. 30, co. 7, del CTS vada inclusa anche nella relazione dell'organo di controllo sull'attività svolta. Nel caso in cui il bilancio sociale sia approvato da organo diverso da quello sopra menzionato, sembra utile che, in ogni caso, l'organo di controllo riporti gli esiti della propria attività di controllo inerente alla rendicontazione sociale nella propria relazione al bilancio d'esercizio.



Commento

L'organo di controllo è 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. In questo senso, si ritiene che le verifiche dell'organo di controllo non possano prescindere dai seguenti aspetti:

- conformità della struttura del bilancio sociale rispetto all'articolazione per sezioni di cui al paragrafo 6 delle linee guida;
- presenza nel bilancio sociale delle informazioni di cui alle specifiche sotto-sezioni esplicitamente previste al paragrafo 6 delle linee guida, salvo adeguata illustrazione delle ragioni che abbiano portato alla mancata esposizione di specifiche informazioni;
- rispetto dei principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle linee guida, tra i quali i principi di rilevanza e di completezza che possono comportare la necessità di integrare le informazioni richieste esplicitamente dalle linee guida.

L'attestazione di conformità è una forma di *assurance* diversa dalla revisione contabile dei dati riportati nel bilancio sociale.

All'organo di controllo compete però di rilevare se il contenuto del bilancio sociale risulti manifestamente incoerente con i dati riportati nel bilancio d'esercizio e/o con le informazioni e i dati in suo possesso (Cfr. *Norma ETS 7.2.2*). Le verifiche dell'organo di controllo devono essere focalizzate anche sul processo posto in essere dall'organo amministrativo che ha portato alla determinazione delle informazioni riportate nel bilancio sociale.

Nel caso in cui l'organo di controllo rilevi criticità rispetto al monitoraggio svolto ai sensi della sezione 8 del paragrafo 6 delle linee guida ministeriali o alla conformità del bilancio sociale con le previsioni previste dalle stesse, richiede agli amministratori informazioni ulteriori e, qualora alle sue richieste non sia fornito riscontro, ne dà informazione, rispettivamente, nella relazione sul monitoraggio da includere nel bilancio sociale o nell'attestazione di conformità.



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.

L'organo di controllo verifica, nell'ambito delle sue funzioni che il bilancio sociale sia predisposto nei termini e con le modalità previsti dallo statuto e dalla normativa e che sia depositato e pubblicato secondo quanto previsto dalla normativa.

Norma ETS 3.10. Vigilanza sulla conservazione del patrimonio minimo

Principi

Sulla base delle informazioni acquisite l'organo di controllo vigila sulla conservazione del patrimonio minimo dell'ente. Quando risulta che esso si sia durevolmente ridotto di oltre un terzo, l'organo di controllo sollecita gli amministratori all'adozione dei provvedimenti previsti dalla legge.

Riferimenti normativi

Art. 22, co. 4 e 5 CTS

Criteri applicativi

Nel caso in cui il patrimonio netto, in conseguenza di perdite, risulti durevolmente inferiore ai limiti di 10.000 euro per le associazioni riconosciute, l'organo di controllo verifica che l'organo di amministrazione dell'associazione convochi l'assemblea per deliberare:

- la ricostituzione del patrimonio minimo;
- la trasformazione;
- la prosecuzione dell'attività in forma di associazione non riconosciuta;
- la fusione con altro ente dotato di un patrimonio complementare al raggiungimento del minimo di legge;
- lo scioglimento dell'ente.



Qualora anche a fronte di una sollecitazione scritta da parte dell'organo di controllo gli amministratori non provvedano a convocare l'assemblea, l'organo di controllo è tenuto a sostituirsi in tale funzione agli amministratori ai sensi dell'art 22, co. 5, del CTS.

Nel caso di fondazione, i provvedimenti dovranno essere assunti dall'organo competente secondo le previsioni dello statuto, quando il patrimonio risulti durevolmente ridotto al di sotto dei 20.000 euro. Nel caso di inerzia dell'organo di amministrazione, l'organo di controllo, dopo apposito sollecito scritto finalizzato all'assunzione della deliberazione, provvederà direttamente alla convocazione dell'organo competente inserendo all'ordine del giorno i provvedimenti legati alla situazione di cui all'art. 22, co. 5 del CTS.

Qualora il patrimonio residuo della fondazione risulti pari o superiore a 15.000 euro, l'organo competente, in alternativa alle predette soluzioni potrebbe deliberare la trasformazione della fondazione in associazione riconosciuta *ex art. 42-bis* del codice civile.

Commento

La norma esplicita i provvedimenti a cui è tenuto l'organo di controllo nei casi di perdite del patrimonio netto delle associazioni riconosciute e fondazioni. Nulla è richiesto all'organo di controllo nelle associazioni non riconosciute.

Il disposto normativo consente la prosecuzione dell'attività dell'ente quando la perdita risulti inferiore ad 1/3 del patrimonio, quindi in questi casi nessun intervento sarà richiesto all'organo di amministrazione e, in via sostitutiva all'organo di controllo.

L'obbligo di attivazione degli amministratori e dell'organo di controllo sorge soltanto quando il valore del patrimonio netto dell'ente si riduca durevolmente di oltre un terzo rispetto al minimo legale, sicché fintanto che il patrimonio netto superi tale soglia, oppure la riduzione derivi espressamente dalla normale ciclicità dell'attività associativa o fondazionale, le perdite restano irrilevanti ai fini delle disposizioni in esame, anche se il patrimonio risulti, temporaneamente ridotto al di sotto dei minimi legali.

Norma ETS 3.11. Scioglimento ed estinzione dell'ente

Principi



L'organo di controllo verifica, sulla base delle informazioni acquisite la fondatezza o, qualora non preventivamente rilevate, valuta la sussistenza di cause di scioglimento dell'ente, informandone tempestivamente l'organo amministrativo. In assenza di accertamento da parte di quest'ultimo, l'organo di controllo si attiva, esercitando i poteri previsti dalla legge.

L'organo di controllo degli ETS, al verificarsi di ipotesi in cui l'organo di amministrazione non abbia provveduto al ripianamento delle perdite rilevanti e alla ricostituzione del patrimonio minimo, ne informa il RUNTS per l'assunzione delle conseguenti determinazioni.

In caso di estinzione dell'ente, l'organo di controllo vigila che la devoluzione del patrimonio residuo sia conforme al parere rilasciato dal RUNTS, alle disposizioni di leggi speciali e alle previsioni di statuto.

Riferimenti normativi

Artt. 9, 22, co.5, 45, 49, 91 CTS, art. 20 dm 15 settembre 2020; artt. 21, 27, 30, 31, 32 Codice civile; artt. 11 e ss. Disp. Att. c.c.

Criteri applicativi

Al verificarsi di una causa di scioglimento o di estinzione dell'ETS, sia esso associazione o fondazione, l'organo di controllo verifica:

- la conoscenza della causa di scioglimento e di estinzione da parte dell'organo amministrativo;
- la convocazione senza indugio dell'organo di amministrazione dell'ente, per accertare la sussistenza della causa di scioglimento e l'estinzione dell'ente e procedere con gli adempimenti previsti dall'ordinamento;
- la gestione dell'ente da parte dell'organo amministrativo o, nei casi previsti dallo statuto, da parte di un commissario ai soli fini della conservazione dell'integrità e del valore del patrimonio fino alla avvenuta nomina del liquidatore;
- la convocazione dell'assemblea degli associati o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni per assumere le delibere di scioglimento o di estinzione dell'Ente.

In caso di omissione dell'organo amministrativo, e limitatamente alle situazioni in cui non sussista dubbio alcuno sulla intervenuta causa di scioglimento o di estinzione dell'ETS, l'organo di controllo ne informa, ai



sensi dell'art. 20 del dm 15 settembre 2020, l'ufficio competente del RUNTS per il relativo accertamento e per l'assunzione dei provvedimenti conseguenti.

Nella specifica ipotesi in cui si registrano perdite rilevanti e il patrimonio dell'ente sia diminuito di oltre un terzo ex art. 22, co. 5, CTS, si applica la Norma ETS 3.10.

Nel corso della procedura di liquidazione, l'organo di controllo svolge le proprie funzioni di vigilanza ed esercita i propri poteri, tenuto conto del particolare *status* e delle mutate finalità dell'ETS.

Pertanto, l'organo di controllo verifica che il liquidatore (o un collegio di liquidatori):

- annoti la propria nomina e proceda a iscrivere la delibera di scioglimento e di estinzione dell'ETS presso l'ufficio competente del RUNTS;
- richieda all'organo di amministrazione la consegna dei beni e delle scritture dell'ETS;
- rediga l'inventario dei beni e proceda a comunicarlo al Presidente del Tribunale ove ha sede l'ufficio competente del RUNTS;
- provveda ad annotare presso il RUNTS l'inizio delle operazioni di liquidazione;
- rispetti i criteri in base ai quali deve svolgersi la liquidazione;
- rediga, una situazione patrimoniale iniziale eventuali bilanci intermedi, il bilancio finale della liquidazione e il conto della gestione prima dell'ultimo riparto ai creditori;
- a seguito della soddisfazione dei creditori, formi l'inventario dei beni residui e il rendiconto della gestione depositandolo, unitamente al bilancio finale, presso la Presidenza del Tribunale ove ha sede l'ufficio del RUNTS in cui l'ETS ha la propria sede;
- informi il Presidente del Tribunale ove ha sede l'ufficio del RUNTS in cui l'ETS ha la propria sede della chiusura della liquidazione;
- esaurita la liquidazione, provveda a devolvere i beni residui secondo le indicazioni fornite dal RUNTS nel parere reso ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 9 CTS.

L'organo di controllo può chiedere al Tribunale la revoca per giusta causa dei liquidatori.

In caso di inerzia dei liquidatori, l'organo di controllo esercita i poteri sostitutivi previsti dall'ordinamento.

Commento

L'organo di controllo, nell'ambito della propria attività di vigilanza sul rispetto della legge e dei principi di corretta amministrazione, vigila, altresì, sulla procedura di scioglimento e di estinzione dell'ente.



Particolare attenzione deve essere dedicata dall'organo di controllo alla fase iniziale del procedimento cioè quando sia intervenuta una causa di scioglimento o di estinzione di cui agli artt. 21 e 27 c.c., ovvero prevista nello statuto dell'ETS, non rilevata dagli amministratori.

In queste situazioni l'organo di controllo dovrà attivarsi evidenziando per iscritto all'organo di amministrazione la circostanza anzidetta e convocando l'assemblea "*motu proprio*" qualora gli amministratori rimanessero inerti dinanzi alle istanze dell'organo di controllo.

Qualora una conclamata causa di scioglimento o di estinzione dell'ETS (sulla quale non devono però sussistere elementi di dubbio) non venga palesata, l'organo di controllo ne informa l'ufficio competente del RUNTS per gli opportuni provvedimenti. L'art. 49 del CTS, infatti, affida a quest'ultimo di accertare, anche d'ufficio, l'esistenza di una causa di scioglimento o di estinzione dell'ETS e di darne comunicazione, successivamente, all'organo di amministrazione e al presidente del Tribunale ove ha sede l'ufficio del RUNTS presso il quale l'ETS è iscritto affinché provveda ai sensi dell'art. 11 Disp att. c.c., disposizioni che, come è noto, disciplinano la liquidazione delle persone giuridiche, ma che per orientamento costante della giurisprudenza e della dottrina trovano applicazione anche con riferimento alle associazioni prive di personalità giuridica.

L'attività dell'organo di controllo, oltre a perdurare durante la liquidazione, è svolta anche nella successiva fase di devoluzione dei beni che residuano. Al riguardo, il CTS impone che per la devoluzione di tali beni, venga richiesto un parere favorevole all'Ufficio del RUNTS.

La devoluzione dei beni residui, a pena di nullità, deve necessariamente effettuarsi in conformità al parere e, in caso di silenzio - assenso da parte del RUNTS protratto per trenta giorni dalla data di ricezione della richiesta, non può essere iniziata prima di tale scadenza. Si rammenta, a tal proposito, che ai sensi dell'art. 91 del CTS, in caso di violazione di tale obbligo o di concorso è prevista a carico del rappresentante legale e i componenti dell'organo di amministrazione dell'ETS una sanzione amministrativa di pecuniaria da 1.000 a 5.000 euro.



4. PARTECIPAZIONE ALLE RIUNIONI DEGLI ORGANI SOCIALI

La sezione 4 si occupa di definire i rapporti tra l'organo di controllo e gli altri organi dell'ente. La Norma 4.1, esamina il ruolo dei componenti dell'organo di controllo nelle assemblee, mentre la Norma 4.2 si sofferma sulla rilevanza dei flussi informativi nell'organo di amministrazione evidenziando i comportamenti a cui l'organo di controllo è tenuto nel caso in cui le decisioni vengano assunte sulla base di carenti informazioni.

Norma ETS 4.1. Partecipazione all'assemblea degli associati

Principi

Ai fini dell'adempimento dei doveri di vigilanza e dei compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, i componenti dell'organo di controllo, adeguatamente informati, partecipano all'assemblea degli associati e alle assemblee separate degli associati, comunque denominate, se previste e disciplinate dall'atto costitutivo e/o dallo statuto di associazioni che hanno un numero di associati non inferiore a cinquecento. L'organo di controllo partecipa, altresì, alle riunioni dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni il cui statuto ne preveda la costituzione.

L'organo di controllo accerta che siano osservate le formalità e le disposizioni, fissate dalla legge e previste nello statuto, per la regolare convocazione e costituzione delle assemblee, e, nel corso delle riunioni, deve verificarne il regolare svolgimento.

I componenti dell'organo di controllo sono tenuti a intervenire nel corso del dibattito, qualora ravvisino violazioni della legge o dello statuto dell'ente ovvero dei principi di corretta amministrazione, manifestando il proprio motivato dissenso o le proprie riserve e chiedendone la relativa verbalizzazione. Il medesimo principio vale per i compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Qualora, nonostante l'intervento dei componenti dell'organo di controllo, fossero assunte deliberazioni ritenute in contrasto con la legge o con lo statuto ovvero nell'eventualità che le deliberazioni assunte non siano tempestivamente sostituite con altre conformi alla legge e allo statuto, l'organo di controllo è legittimato ad impugnare dette deliberazioni.



Riferimenti normativi

Artt. 24, 30, 3, co. 2 CTS; Artt. 2366, 2368, 2369, 2375, 2376, 2377, 2378, 2405, 2479-ter c.c.

Criteri applicativi

I componenti dell'organo di controllo partecipano all'assemblea degli associati, alle assemblee separate, comunque denominate e alle riunioni dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni il cui statuto ne preveda la istituzione.

L'organo di controllo vigila che:

- siano osservate le formalità e le disposizioni, fissate dalla legge e previste nello statuto, per la regolare convocazione e siano altresì rispettate le previste formalità pubblicitarie;
- le delibere siano assunte nel rispetto dei punti dell'ordine del giorno e dei quorum costitutivi e deliberativi ed il regolare svolgimento dei lavori assembleari;
- le deliberazioni dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni risultino dal verbale che potrà essere redatto con modalità e criteri fissati dal presidente;
- il verbale sia redatto senza ritardo; per non ledere l'interesse degli associati (diritto di impugnativa) o di terzi, i tempi per la definizione del verbale, in forza di un rinvio sistematico alle previsioni civilistiche per l'ente, dovranno essere contenuti nel limite di trenta giorni in quanto il verbale deve essere redatto senza ritardo (artt. 2435 e 2436 c.c.);
- il verbale sia redatto e sottoscritto dal presidente e dal segretario;
- nel verbale siano riassunte, su richiesta degli associati, le dichiarazioni rese dagli stessi e relative all'argomento posto all'ordine del giorno;
- il verbale sia poi trascritto (anche quelli redatti per atto pubblico) nel libro verbali delle assemblee degli associati;
- nel caso in cui l'assemblea o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni di prima convocazione sia andata deserta, venga verbalizzata la diserzione oppure venga accertato che, nel verbale relativo ai lavori assembleari in seconda convocazione, se prevista, sia espressa una dichiarazione del presidente riguardante l'esito della prima convocazione;



- il verbale venga redatto in modo adeguato a documentare i fatti avvenuti, le dichiarazioni rese e le decisioni assunte, non trascurando, in ogni caso, l'esigenza di evitare che siano riportate a verbale notizie di natura riservata o riferite a circostanze che, se rese note, potrebbero ledere l'immagine dell'ente (specie se il verbale è destinato, in quanto depositato presso il Registro unico nazionale del Terzo settore o presso il Registro delle Imprese, a divenire accessibile a soggetti terzi).

L'organo di controllo vigila altresì che il verbale dia conto:

- della data dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni;
- dell'identità dei partecipanti (anche per allegato);
- delle modalità e del risultato delle votazioni con l'indicazione degli associati favorevoli, astenuti e contrari ad ogni singola deliberazione.

I componenti dell'organo di controllo sono tenuti a intervenire nel corso del dibattito, qualora ravvisino violazioni della legge o dello statuto dell'ente ovvero dei principi di corretta amministrazione o l'inosservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, manifestando il proprio motivato dissenso o le proprie riserve e chiedendone la relativa verbalizzazione.

In ogni caso, ciascun componente può chiedere che le proprie dichiarazioni o osservazioni siano verbalizzate. Dal verbale, pertanto, dovrà desumersi la natura individuale delle osservazioni.

Qualora lo ritenga opportuno, l'organo di controllo può chiedere che il verbale, contenente le dichiarazioni e le osservazioni dei propri componenti, sia redatto contestualmente all'assemblea (o all'adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni) o immediatamente dopo. In tal caso, il verbale è comunicato senza indugio ai singoli componenti dell'organo di controllo per verificare la trascrizione delle stesse. L'organo di controllo può, altresì, chiedere la modificazione o la integrazione delle proprie dichiarazioni o osservazioni trascritte sul verbale.

L'organo di controllo può, altresì, chiedere che al verbale sia allegata una sua relazione redatta per iscritto.

Nel corso della riunione, i componenti dell'organo di controllo riferiscono all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni in merito a:

- le irregolarità significative, non sanate, di cui sono venuti a conoscenza, anche per il tramite delle segnalazioni del soggetto incaricato della revisione legale, se presente;



- le denunce presentate dagli associati ai sensi dell'art. 29, co. 2, CTS;
- le denunce proposte al Tribunale ai sensi dell'art. 29, co. 1, CTS;
- l'esercizio dell'azione di responsabilità contro gli amministratori ai sensi dell'art. 28 CTS;
- le ulteriori iniziative eventualmente adottate dall'organo stesso.

Al fine di consentire una consapevole partecipazione e di rendere possibili tempestivi interventi, è opportuno che i componenti dell'organo di controllo partecipino alle riunioni adeguatamente informati e documentati sui temi che costituiranno oggetto di valutazione e di deliberazione. A tale riguardo, si ritiene altresì opportuno, se del caso, che i componenti dell'organo di controllo facciano annotare nel verbale dell'adunanza il difetto di preventiva informazione che ha impedito il formarsi di un meditato convincimento sull'argomento, anche a prescindere da eventuali impugnative delle relative deliberazioni.

Le opinioni espresse nel corso delle assemblee sono, in linea di principio, espressione di una valutazione collegiale, salvo che il presidente o i singoli membri dell'organo di controllo (nel caso di organo pluripersonale) non chiariscano, in apertura di intervento di esprimersi a titolo individuale.

Qualora, nonostante l'intervento dei componenti dell'organo di controllo, fossero assunte deliberazioni ritenute in contrasto con la legge o con lo statuto, ovvero ancora nell'eventualità che le deliberazioni assunte non siano tempestivamente sostituite con altre conformi alla legge e allo statuto, l'organo di controllo è legittimato ad impugnare dette deliberazioni.

Nel caso di violazione dei principi di corretta amministrazione e/o dell'inosservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che non sia rilevata o rilevabile nel corso dell'assemblea o dell'adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni ma solo successivamente, i componenti dell'organo di controllo segnalano tempestivamente tale violazione all'organo di amministrazione ovvero, in caso di inerzia, all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni affinché assuma gli opportuni provvedimenti.

Il componente dell'organo di controllo che non partecipa all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni acquisisce le informazioni ritenute necessarie od opportune dagli altri componenti o dagli amministratori.



Commento

L'assenza di regole fissate dal legislatore circa la partecipazione dell'organo di controllo alle riunioni degli organi sociali implica un attento vaglio delle disposizioni del codice civile. Nei limiti di compatibilità, si ritiene, pertanto, che i vuoti normativi possano essere colmati con alcune disposizioni contenute nel libro V del codice civile relativamente alla disciplina delle assemblee di società a cui lo stesso CTS rinvia in non rari casi.

Si ritiene che la partecipazione alle assemblee degli associati, alle assemblee separate degli associati, comunque denominate, alle riunioni dell'organo assembleare o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, costituisce un indispensabile strumento messo a disposizione dei componenti dell'organo di controllo per l'adempimento della funzione di vigilanza e di monitoraggio ex art. 30, co. 7, del CTS. Pertanto, al fine di rendere operativa la partecipazione dell'organo di controllo alle riunioni degli organi sociali si ritiene opportuno, in questa fase, che l'atto costitutivo e/o lo statuto preveda espressamente la partecipazione alle riunioni degli organi sociali e le eventuali sanzioni in termini di decadenza, nel caso in cui il componente dell'organo di controllo (che sia stato regolarmente informato) non partecipi, senza giustificato motivo anche ad una sola assemblea degli associati o adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni. Per tal motivo, in assenza di regolare convocazione dell'organo di controllo, la delibera potrebbe essere dichiarata invalida.

Norma ETS 4.2. Partecipazione alle riunioni dell'organo di amministrazione

Principi

Ai fini dell'adempimento del dovere di vigilanza e dei compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, i componenti dell'organo di controllo, adeguatamente informati, partecipano alle riunioni dell'organo di amministrazione.

L'organo di controllo accerta che siano osservate le formalità e le disposizioni, fissate dalla legge e dallo statuto, per la regolare convocazione e costituzione dell'organo di amministrazione e, nel corso delle riunioni, deve verificarne il regolare svolgimento.

Al fine di consentire all'organo di controllo di esercitare le proprie funzioni di vigilanza e controllo è necessario che adeguate informazioni vengano fornite dal presidente contestualmente ai consiglieri e ai componenti dell'organo di controllo.



I componenti dell'organo di controllo sono tenuti a intervenire nel corso del dibattito qualora ravvisino violazioni della legge o dello statuto dell'ente ovvero dei principi di corretta amministrazione, manifestando il proprio motivato dissenso o le proprie riserve e chiedendo la verbalizzazione, se necessario analitica, dei loro interventi. Il medesimo principio vale per i compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Riferimenti normativi

Artt. 26, 27, 28, 29, 30, 3, co. 2 CTS; Artt. 2381, 2388, 2403, 2405, 2406, 2475-ter c.c.

Criteri applicativi

Non rinvenendosi nel CTS specifiche disposizioni relative alla verbalizzazione delle deliberazioni delle riunioni dell'organo di amministrazione, l'organo di controllo accerta che siano osservate le formalità e le disposizioni dallo statuto e dalle disposizioni di legge applicabili, per la regolare convocazione, la formulazione dell'ordine del giorno, l'invio di adeguate informazioni e la costituzione dell'organo di amministrazione e, nel corso della riunione, ne verifica il regolare svolgimento.

Al riguardo, è opportuno venga prestata particolare attenzione nei casi in cui uno o più amministratori siano portatori di interessi rispetto ad una data operazione.

Al fine di consentire una consapevole e proattiva partecipazione, e nel rispetto del principio di democraticità proprio a tutte le associazioni del terzo settore è opportuno che i componenti dell'organo di controllo, tutti regolarmente convocati, partecipino alle riunioni dell'organo di amministrazione adeguatamente informati e documentati, in particolar modo, sui temi che costituiranno oggetto di valutazione e di deliberazione da parte dell'organo di amministrazione. A tal riguardo, si ritiene opportuno che i componenti dell'organo di controllo, anche individualmente, chiedano che il presidente dell'organo di amministrazione invii agli amministratori e all'organo di controllo la documentazione di supporto alle decisioni poste all'ordine del giorno contestualmente all'avviso di convocazione dell'organo di amministrazione.

In caso di rifiuto da parte del presidente ad assecondare la richiesta, i componenti dell'organo di controllo ne informano tutti i componenti dell'organo di amministrazione per sollecitare una delibera dell'organo di amministrazione finalizzata ad indurre il presidente a fornire una idonea informazione preventiva.



E' sempre consentito, anche ai singoli componenti dell'organo di controllo, pluripersonale, richiedere al presidente ed all'organo delegato ulteriori informazioni, documenti e chiarimenti, aggiuntivi rispetto a quelli loro inviati antecedentemente o contestualmente alla riunione consiliare.

Si ritiene altresì opportuno, se del caso, che i componenti dell'organo di controllo facciano annotare nel verbale dell'adunanza il difetto di preventiva informazione che ha impedito l'esercizio di una preventiva e contestuale vigilanza circa gli argomenti posti all'ordine del giorno.

I componenti dell'organo di controllo sono tenuti, in particolare, ad intervenire nel corso del dibattito, qualora ravvisino violazioni della legge o dello statuto dell'ente ovvero dei principi di corretta amministrazione o l'inosservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, manifestando il proprio motivato dissenso o le proprie riserve e chiedendone la relativa verbalizzazione, se necessario anche analitica.

In ogni caso, ciascun componente dell'organo di controllo pluripersonale può richiedere che le proprie dichiarazioni od osservazioni siano verbalizzate. Dal verbale dovrà desumersi anche la natura individuale delle osservazioni.

Qualora lo ritenga opportuno, l'organo di controllo può chiedere che il verbale, contenente le dichiarazioni e le osservazioni dei componenti, sia redatto contestualmente o immediatamente dopo la riunione dell'organo di amministrazione, o, comunque, senza indugio.

In ogni caso, prima della trascrizione del verbale nel libro delle adunanze e deliberazioni dell'organo di amministrazione, lo stesso deve essere inviato in bozza ai singoli componenti dell'organo di controllo affinché questi verifichino la corretta trascrizione delle proprie dichiarazioni e degli interventi. I componenti dell'organo di controllo possono, quindi, richiedere la modificazione o l'integrazione delle trascrizioni riguardanti le proprie dichiarazioni o osservazioni se quanto verbalizzato differisce dagli interventi svolti nel corso dell'adunanza dell'organo di amministrazione.

Nel caso di rifiuto da parte del presidente dell'organo di amministrazione, l'organo di controllo provvederà celermente ad inviare apposita pec al Presidente e al segretario dell'organo di amministrazione contenente le proprie difformi posizioni, espresse nell'adunanza, omesse o non risultanti dal verbale.

L'organo di controllo può, se del caso, redigere una specifica relazione e richiedere che venga allegata al verbale. Inoltre, potrà denunciare l'accaduto agli altri amministratori nel corso della prima riunione consiliare utile, verbalizzando interventi circostanziati.



Qualora le violazioni evidenziate siano di rilevante gravità e vi sia urgenza di provvedere, l'organo di controllo, previa comunicazione al presidente dell'organo di amministrazione, può provvedere direttamente alla convocazione dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, affinché siano assunti gli opportuni provvedimenti ovvero al fine di informare tempestivamente gli associati delle violazioni riscontrate (art. 29, CTS).

In caso di inerzia degli organi sociali, qualora la deliberazione assunta integri una grave irregolarità, l'organo di controllo può proporre denuncia al Tribunale, ex art. 29, co. 1 del CTS. Si rinvia alla Norma ETS 6.3.

Nel caso di violazione dei principi di corretta amministrazione e della mancata osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che non siano rilevati o rilevabili nel corso della riunione ma solo successivamente, i componenti dell'organo di controllo, appena riscontrata la violazione, la segnalano senza indugio all'organo di amministrazione affinché provveda ad eliminarla o, quantomeno, ad eliminarne gli effetti negativi, ovvero, in caso di inerzia, all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni affinché assuma gli opportuni provvedimenti.

Nel caso in cui la deliberazione dell'organo di amministrazione sia adottata con il voto determinante dell'amministratore in conflitto con l'ente, l'organo di controllo, laddove ne venga a conoscenza, può, ai sensi dell'articolo 27 del CTS, impugnare la deliberazione, qualora la medesima possa recare danno patrimoniale all'ente.

L'organo di controllo può altresì impugnare le deliberazioni dell'organo di amministrazione che non siano state adottate in conformità della legge o dello statuto.

In ogni caso, se dalla condotta degli amministratori contraria alle norme di legge, allo statuto e/o ai principi di corretta amministrazione e/o alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale sia derivato un danno all'ente, ai creditori sociali, al fondatore, agli associati o ai terzi, l'organo di controllo può promuovere l'esercizio dell'azione sociale di responsabilità nei confronti degli amministratori (art. 28 CTS).

Il componente dell'organo di controllo che non partecipa alla riunione acquisisce le informazioni ritenute necessarie od opportune dagli altri componenti o dagli amministratori. Qualora non abbia partecipato ad una o più riunioni dell'organo di amministrazione e/o del comitato esecutivo con giustificato motivo, alla prima occasione utile verifica la verbalizzazione dell'assenza giustificata.



Commento

Per quanto riguarda la partecipazione alle adunanze dell'organo di amministrazione, valgono le considerazioni preliminari formulate nel Commento della Norma ETS 4.1. In particolare, la partecipazione alle adunanze dell'organo di amministrazione costituisce un indispensabile strumento a disposizione dei componenti dell'organo di controllo per l'adempimento dei doveri e poteri di vigilanza e dei compiti di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si consideri, infatti, che la partecipazione alle riunioni dell'organo di amministrazione e delegati, nonché alle assemblee degli associati non solo assicura l'acquisizione di informazioni necessarie per lo svolgimento dell'attività di vigilanza e controllo da esercitare sulla corretta amministrazione, ma consente, altresì, di vigilare *ex ante* sull'attività di cura (da parte dell'organo delegato) e di valutazione (da parte dell'organo di amministrazione) della generale adeguatezza dell'assetto organizzativo. Le decisioni degli amministratori, se assunte in carenza di adeguata informazione, incidono sulla dinamica dell'organo di amministrazione e sul conseguente processo decisionale, potendo investire la modalità procedurale di assunzione delle delibere. Per tal motivo, in assenza di regolare convocazione dell'organo di controllo, la deliberazione assunta potrebbe essere dichiarata invalida.

I componenti dell'organo di controllo dovranno valutare se la gestione dei flussi informativi assumerà rilievo in termini di invalidità.

In particolare, la presenza alle adunanze degli organi sociali permette ai componenti dell'organo di controllo di intervenire sulle potenziali delibere contrarie alla legge ed allo statuto, imprudenti e/o non improntate ad una corretta amministrazione, e comunque di intervenire *ex ante* prima che la loro esecuzione possa determinare effetti negativi e/o dannosi in capo all'ente, anche a presidio dell'integrità patrimoniale. Per poter svolgere le attività a cui è tenuto, si ritiene che l'organo di controllo ed i singoli componenti abbiano il potere di acquisire tutte le informazioni che devono essere fornite agli amministratori ai sensi dell'art. 2381, co.1, c.c., posto che il controllo, compendiandosi nel monitoraggio sull'esercizio di determinate funzioni, sullo svolgimento di determinate attività e sul compimento di atti e operazioni, ruota in modo centrale sull'acquisizione di informazioni relative agli organi investiti dell'attività gestoria e sugli atti e le operazioni poste in essere. In virtù di quanto sopra, i componenti dell'organo di controllo possono chiedere al presidente l'invio della documentazione a supporto dei temi all'ordine del giorno oggetto di verifica, contestualmente all'avviso di convocazione dell'organo di amministrazione deliberante ed inviate agli amministratori. In aggiunta i componenti dell'organo di controllo possono richiedere al presidente ed all'organo delegato ulteriori informazioni, documenti e chiarimenti, sia prima sia contestualmente alla riunione.





5. ACQUISIZIONE DI INFORMAZIONI, ISPEZIONI E RAPPORTI CON GLI ALTRI ORGANI SOCIALI

La sezione 5 attiene ai poteri di ispezione e controllo attribuiti ai componenti dell'organo di controllo dall'art. 30, co. 8 del CTS e dalle richiamabili disposizioni del codice civile, tra cui l'art. 2403-bis c.c. Tali poteri possono e devono essere esercitati anche con scambi di informazione con gli altri soggetti preposti ai controlli dell'ente.

Norma ETS 5.1. Atti di ispezione e controllo

Principi

L'organo di controllo, nell'esercizio dei poteri ad esso attribuiti dalla legge e dallo statuto, procede, anche individualmente, ad atti di ispezione e controllo avvalendosi, se del caso, di propri dipendenti e di ausiliari.

Nei casi previsti dalla legge l'organo di controllo provvede a sostituire gli amministratori nelle loro funzioni.

Riferimenti normativi

Artt. 30 co. 8, 3, co. 2 CTS; Art. 2403-bis c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo può, in qualsiasi momento, senza che alcun limite o restrizione possa essergli eccepito, procedere ad atti di ispezione e di controllo funzionali allo svolgimento dei propri compiti.

Qualora un componente dell'organo di controllo ritenesse di procedere autonomamente ad atti di ispezione e controllo, è opportuno che di essi, così come dei riscontri effettuati e dei risultati ottenuti, sia data tempestiva informazione scritta, anche attraverso specifico verbale, agli altri componenti.

Gli atti di ispezione e di controllo effettuati dall'organo di controllo sono oggetto di apposita verbalizzazione. Il verbale deve essere trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo e sottoscritto dagli intervenuti.



Commento

L'art. 30, co. 8, del CTS riconosce all'organo di controllo, anche monocratico, di procedere, in qualsiasi momento e anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo.

Il potere di procedere ad atti di ispezione e controllo è esercitabile, nella norma, collegialmente.

Si consideri, inoltre, che l'espletamento di ispezioni e controlli costituisce attività propedeutica e complementare al regolare, coordinato e informato funzionamento dell'organo di controllo, nonché all'assunzione di decisioni che, in ogni caso, devono avere il carattere della collegialità.

Norma ETS 5.2. Acquisizione di informazioni dall'organo di amministrazione

Principi

L'organo di controllo può chiedere agli amministratori notizie circa l'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

L'organo di controllo è informato dagli amministratori di potenziali conflitti di interessi.

Ai fini dell'adempimento della funzione di vigilanza l'organo di controllo è destinatario di obblighi informativi da parte degli amministratori specificatamente individuati dalla legge o dallo statuto.

Riferimenti normativi

Artt. 30 co. 8, 3, co. 2 CTS; Artt. 2381, co. 5, 2391, 2403-bis, co. 2, c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo può richiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari.

I dati e le informazioni fornite dagli amministratori, sia a seguito degli obblighi di informazione cui sono tenuti, sia a seguito di richiesta di notizie da parte dell'organo di controllo, devono - tra l'altro - riguardare:

- l'assetto organizzativo e quello amministrativo-contabile;
- l'attività svolta e le operazioni di maggior rilievo economico, finanziario e patrimoniale;



- le operazioni dell'ETS , tenuto conto delle finalità dell'ente.

Le informazioni richieste agli amministratori possono essere rilasciate per iscritto dagli stessi, con un apposito rapporto, oppure verbalmente. In questo ultimo caso, è opportuno che l'organo di controllo comunichi agli amministratori il proprio verbale o un estratto del verbale che riepilogherà i dati e le informazioni ricevute, chiedendo conferma del contenuto.

In ogni caso, il verbale deve essere trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo e sottoscritto dagli intervenuti.

Non è necessaria un'autonoma verbalizzazione dell'organo di controllo quando le informazioni sono fornite in occasione di un'adunanza dell'organo di amministrazione al quale sia stato presente l'organo di controllo.

Le fonti informative dell'organo di controllo sono rappresentate da tutte le comunicazioni di cui lo stesso è destinatario, o su cui è chiamato a esprimere il proprio parere, o a formulare osservazioni.

L'organo di controllo verifica l'adempimento dell'eventuale dovere informativo a carico degli amministratori e, in caso di omissione, verbalizza la violazione ed eventualmente ne sollecita l'adempimento.

Commento

Anche al fine di acquisire elementi probatori relativi all'acquisizione delle informazioni necessarie per l'espletamento delle funzioni di vigilanza, è opportuno che l'organo di controllo, se di tale informativa non sia data evidenza negli atti di altro organo sociale, dia atto dell'adempimento del dovere informativo nel libro delle adunanze e delle deliberazioni, menzionando le informazioni richieste e quelle acquisite.

Norma ETS 5.3.Scambio di informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale

Principi

Ai fini dello svolgimento della funzione di vigilanza, l'organo di controllo scambia tempestivamente informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale.



Riferimenti normativi

Art. 13, D.Lgs. n. 39 del 2010; Artt. 30, 31 CTS; Art 2409-*septies* c.c.

Criteri applicativi

L'incarico di revisione legale è conferito dall'ente su proposta motivata dell'organo di controllo. Tale impostazione origina direttamente dall'applicazione del D.Lgs. n. 39 del 2010 alla revisione legale dei conti che deve essere effettuata sugli ETS ai sensi dell'art. 31 del CTS.

L'organo di controllo scambia periodicamente dati e informazioni con il soggetto incaricato della revisione legale, se nominato, per l'espletamento dei rispettivi compiti.

La differente natura delle funzioni svolte da tali soggetti fa sì che le informazioni che essi possiedono siano diverse. Pertanto, le informazioni che l'organo di controllo scambia con l'incaricato della revisione legale devono intendersi limitate a quelle che si rendono necessarie per svolgere la propria funzione.

È opportuno che le relazioni siano comunicate all'organo di controllo in tempo utile per consentirgli l'espressione di un consapevole giudizio, ai fini dell'elaborazione della relazione all'assemblea degli associati o all'adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni.

Sono oggetto di scambio nei limiti dei rispettivi compiti:

- i dati e le informazioni rilevanti in ordine:
 - all'osservanza della legge e dello statuto;
 - al rispetto dei principi di corretta amministrazione;
 - all'assetto organizzativo, al sistema amministrativo-contabile, al sistema di controllo interno, al processo di informativa finanziaria, al sistema di revisione interna e al sistema di gestione del rischio; in questo caso assume valore la dimensione dell'ente;
 - alla valutazione della continuità dell'ente;
- le comunicazioni e le richieste, scritte e verbali, del soggetto incaricato della revisione legale rivolte agli amministratori e ai dirigenti; anche in questo caso assume valore la dimensione dell'ente
- l'esistenza di fatti censurabili o di irregolarità;



- i dati e le informazioni che, in relazione al tipo di controllo effettuato dal soggetto incaricato della revisione legale, possano costituire indizi di un comportamento illegittimo o comunque anomalo da parte dell'ente.

In particolare, l'organo di controllo può evidenziare al soggetto incaricato della revisione legale eventuali elementi contenuti nel progetto di bilancio e ritenuti meritevoli di particolare analisi e richiedere allo stesso di comunicarne gli esiti.

L'organo di controllo, a sua volta può chiedere al soggetto incaricato della revisione legale dati e notizie in merito alla corretta tenuta di contabilità, ai libri contabili e fiscali, al pagamento delle imposte e i contributi previdenziali e degli altri oneri a cui l'ente è tenuto, alla corretta redazione del bilancio di esercizio.

Salvo casi specifici che richiedano maggiore frequenza, è opportuno che l'organo di controllo incontri il soggetto incaricato della revisione legale nel corso dell'esercizio e scambi informazioni con quest'ultimo almeno in occasione delle fasi di avvio delle attività di revisione e di quelle conclusive di verifica del bilancio. Ogni incontro può essere oggetto di verbalizzazione nella quale vengono sintetizzati i principali aspetti emersi dallo scambio di informazioni.

Le informazioni acquisite, le richieste formulate e le risposte, anche se negative, sono verbalizzate nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo.

In particolare, nel verbale devono evidenziarsi:

- i dati e le informazioni ricevuti dal soggetto incaricato della revisione legale;
- i dati e le informazioni comunicati al soggetto incaricato della revisione legale;

I doveri di informazione verso il soggetto incaricato della revisione legale non implica un dovere per l'organo di controllo di condividere copia dei verbali di verifica periodica dallo stesso redatti.

Commento

L'organo di controllo ha rapporti, in via diretta e autonomamente dagli altri organi, con il soggetto incaricato della revisione legale e le comunicazioni potranno avvenire anche tramite scambio di corrispondenza, relazioni scritte e comunicazioni non strutturate quali *call conference* o videoconferenza.

L'organo di controllo può chiedere al soggetto incaricato della revisione legale dati relativi alla corretta tenuta di scritture contabili, degli adempimenti fiscali e previdenziali e della corretta redazione del bilancio di



esercizio. A titolo meramente esemplificativo l'organo di controllo può chiedere al soggetto incaricato della revisione legale informazioni circa la corretta tenuta dei libri sociali (libro soci, assemblee, cda, ecc.) libri contabili (giornale, inventari, iva, ecc.); documentazione in merito alla regolare redazione e presentazione di dichiarazioni fiscali e previdenziali e relativi pagamenti, eventuali infrazioni sui contanti, corretta redazione del bilancio di esercizio.

Norma ETS 5.4. Rapporti con la funzione di controllo interno

Principi

Ai fini dello svolgimento della funzione di vigilanza e sulla base del criterio di proporzionalità che tiene conto della natura e della dimensione dell'attività esercitata, l'organo di controllo acquisisce informazioni relative al sistema di controllo interno se istituito.

Riferimenti normativi

Artt. 30, co. 6, 3, co. 2 del CTS; Art. 2403 c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo acquisisce informazioni relative al sistema di controllo interno e al suo concreto funzionamento, nei casi in cui l'ente lo abbia adottato.

All'inizio dell'incarico e nel corso dello stesso, l'organo di controllo acquisisce dal preposto a tale funzione, ovvero, se quest'ultimo non è presente, dall'organo di amministrazione le informazioni relative alla struttura di controllo interno, alle eventuali anomalie riscontrate nell'operatività delle procedure di controllo, nonché ai rischi identificati e alle procedure definite per la gestione e il contenimento.

L'organo di controllo può stabilire con il preposto al sistema di controllo interno, ove presente, termini e modalità per lo scambio di informazioni rilevanti.

Le informazioni acquisite, le richieste formulate e le risposte, anche se negative, sono verbalizzate nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo.



Commento

Nel caso particolare in cui l'ente abbia deciso di adottare un sistema di controllo interno maggiormente strutturato e di nominare un soggetto preposto a tale funzione, quest'ultimo costituisce per l'organo di controllo un importante interlocutore.

Norma ETS 5.5. Rapporti con gli organi di controllo degli enti e delle società direttamente o indirettamente controllate

Principi

Nello svolgimento delle proprie funzioni, ricorrendo i presupposti di legge, l'organo di controllo vigila sull'attività svolta per tramite degli enti e delle società, eventualmente, controllati in via diretta o indiretta, acquisendo e scambiando informazioni con gli organi di amministrazione e controllo di queste ultime.

Riferimenti normativi

Art. 3, co. 2 CTS; Artt. 2359, 2403-bis, co. 2 e 3, c.c.

Criteri applicativi

In caso di situazioni di controllo ai sensi della normativa applicabile, la funzione di vigilanza dell'organo di controllo considera anche l'attività svolta dall'ente attraverso enti o società controllati.

L'organo di controllo può:

- chiedere agli amministratori degli enti (anche con riferimento a determinati affari) notizie relative a posizioni di controllo;



- scambiare informazioni con gli organi di amministrazione e con i corrispondenti organi di controllo degli enti controllati.

A tal fine, l'organo di controllo potrebbe concordare con i corrispondenti organi degli enti o società controllati termini e modalità per lo scambio di informazioni rilevanti prevedendo, eventualmente, incontri periodici.

Possono essere oggetto di reciproco scambio le informazioni ritenute utili ad adempiere le funzioni di propria competenza. In particolare, sono da considerarsi rilevanti le informazioni relative a:

- funzionamento dei sistemi di amministrazione e controllo;
- andamento generale dell'attività sociale;
- le eventuali irregolarità riscontrate nello svolgimento dell'attività di vigilanza.

I singoli membri dell'organo di controllo possono, altresì, chiedere all'organo di amministrazione di acquisire dagli amministratori delle controllate tutte le informazioni ritenute rilevanti per vigilare sull'attività dell'ente controllante.

I dati e le informazioni acquisite anche durante gli incontri sono oggetto di verbalizzazione da riportare nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo e sottoscritta dagli intervenuti.

L'organo di controllo, nella sua opera di monitoraggio costante della prospettiva di funzionamento, è chiamato a vigilare sulla concessione di finanziamenti a enti società controllate o collegate direttamente o indirettamente. In particolare, l'organo di controllo valuta se tali finanziamenti possano essere considerati come operazioni di grave imprudenza o atti ad alto grado di rischio o privi di serie e ragionevoli prospettive di mantenimento dell'equilibrio economico o non suffragati da idonei elementi probatori. A tal fine l'organo di controllo può procedere a scambi intensificati di informazioni con gli organi di controllo delle società controllate.

Commento

Anche se non così frequenti le occasioni, lo scambio di informazioni tra gli organi di controllo è un'attività particolarmente importante ai fini dello svolgimento delle funzioni e in particolare dell'attività di vigilanza, tanto più mirata quanto maggiore è la dimensione dell'ente.



Norma ETS 5.6. Attività dell'organo di controllo in caso di omissione degli amministratori

Principi

I componenti dell'organo di controllo sono chiamati a svolgere funzioni vicarie dell'organo amministrativo nei casi espressamente previsti dal Codice del Terzo settore.

Riferimenti normativi

Art. 22, co. 5, CTS, art. 3, co. 2 CTS, dm 15 settembre 2020; art. 2630 c.c.; Art. 2406, co. 1, c.c.

Criteri applicativi

In caso di inerzia o di omissione degli amministratori, i componenti dell'organo di controllo sono chiamati a:

- convocare l'assemblea dei soci, nei casi di perdita del patrimonio oltre di un terzo del patrimonio, in caso di inadempienza degli amministratori, secondo quanto stabilito dalla Norma ETS 3.10;
- presentare al RUNTS le istanze relative allo scioglimento e alla liquidazione dell'ente secondo quanto previsto dalla Norma ETS 3.11;
- effettuare gli aggiornamenti e i depositi al RUNTS, in caso di inadempienza degli amministratori, secondo le modalità di cui all'art. 20 del dm 15 settembre 2020.

I termini per l'esecuzione di tali adempimenti decorrono per i componenti dell'organo di controllo successivamente alla scadenza prevista per gli amministratori.

Le menzionate attività e le relative istanze sono oggetto di una specifica riunione dell'organo di controllo della quale deve esser redatto verbale da riportare nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo.

L'organo di controllo può attribuire il compimento di specifiche attività a un proprio componente. Di tali attribuzioni è data evidenza nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo.

Commento

Oltre alle situazioni esplicitamente contemplate dal CTS, si ritiene che sia applicabile, laddove non previsto diversamente dallo statuto, anche il disposto di cui all'art. 2386 c.c. in ordine a specifiche ipotesi di cessazione dell'intero organo di amministrazione.



È opportuno, in ogni caso, che l'organo di controllo, quando riscontri il ritardo da parte degli amministratori nell'eseguire i relativi adempimenti, provveda dapprima a sollecitare l'organo di amministrazione. Se gli amministratori persistono nella loro inerzia, l'organo di controllo si sostituisce all'organo di amministrazione e, al verificarsi di una causa di scioglimento, informa, ai sensi dell'art. 20 del dm n. 106/2020, il RUNTS (Cfr. *Norma ETS 3.11*).

Dal momento che la legge non prevede un termine entro il quale gli amministratori devono procedere ai menzionati adempimenti, limitandosi a disporre che gli stessi siano adempiuti senza indugio, i componenti dell'organo di controllo devono ponderare la tempestività del loro intervento sulla base del tempo che è ragionevolmente necessario affinché gli amministratori - tenuto conto delle circostanze del caso concreto - accertino il verificarsi della causa di scioglimento e quindi adottino gli opportuni provvedimenti. Resta fermo il potere dell'organo di controllo di procedere con la convocazione dell'assemblea dei soci per la denuncia di fatti di rilevante gravità (Cfr. *Norma ETS 6.1*).

In capo all'organo di controllo sussiste altresì l'obbligo di effettuare gli adempimenti pubblicitari di cui all'art. 48 del CTS e dell'art. 20, co. 1 del dm n. 106/2020 omissi dagli amministratori da eseguirsi presso il RUNTS. Del deposito degli atti e della completezza di tali informazioni sono onerati gli amministratori e, in caso di loro inadempienza, i componenti dell'organo di controllo. Si applica l'articolo 2630 c.c.

Qualora gli amministratori risultino inadempienti nel depositare gli aggiornamenti e i depositi ai sensi dell'art. 20, co. 1 del dm n. 106/2020, l'organo di controllo richiede agli amministratori di adempiere a tale obbligo secondo le modalità previste dal richiamato decreto. Laddove gli amministratori non adempiano, l'organo di controllo, in virtù di quanto disposto dall'art. 20, co. 2 del dm n. 106/2020, si attiva personalmente, menzionando tale fatto nella prima assemblea utile (cfr. *Norma ETS 7.1*).



6. DENUNZIA DI FATTI CENSURABILI E DI GRAVI IRREGOLARITÀ. AZIONE DI RESPONSABILITÀ

La sezione 6 declina i poteri/doveri di reazione dell'organo di controllo a fronte di atti di mala gestio, gravi irregolarità ed omissioni degli amministratori.

Norma ETS 6.1. Potere di convocazione dell'assemblea degli associati

Principi

Nello svolgimento della funzione di vigilanza l'organo di controllo, ricorrendone i presupposti, convoca l'assemblea degli associati o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni formulando, se del caso, proposte e osservazioni.

Riferimenti normativi

Art. 3, co. 2 CTS; Artt. 2406, 2408 c.c.

Criteri applicativi

I componenti dell'organo di controllo, allorché provvedano a convocare l'assemblea negli enti retti in forma associativa o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni, sono tenuti a darne preventiva comunicazione al presidente dell'organo di amministrazione.

Il potere di convocazione dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni da parte dell'organo di controllo è attribuito all'organo nella sua collegialità: occorre che l'organo di controllo assuma previa delibera in tal senso.

Se un componente ritiene opportuno che l'organo di controllo si avvalga di tale potere, deve prospettarlo nel corso delle riunioni periodiche o richiedere una specifica riunione al fine di sollecitare la deliberazione collegiale in merito.

L'organo di controllo, se pluripersonale, può delegare al presidente il compimento degli atti inerenti e conseguenti alla convocazione dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni.

In caso di organo monocratico, egli procede alla convocazione effettuandone apposita verbalizzazione.



L'organo di controllo redige l'ordine del giorno e, se ritenuto opportuno, può predisporre una specifica relazione scritta da proporre all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni.

Commento

Il potere di convocazione dell'assemblea degli associati o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni è attribuito all'organo di controllo collegialmente sia come obbligo proprio, qualora nell'espletamento del loro incarico ravvisino fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere, sia come potere sostitutivo, nei casi di inadempimento da parte dell'organo di amministrazione.

Norma ETS 6.2. Riscontro di fatti censurabili

Principi

L'organo di controllo nei casi in cui riscontri fatti censurabili esercita i poteri di reazione ad esso attribuiti dalla legge.

Riferimenti normativi

Artt. 29, co. 2 CTS; Artt. 2403, 2403 *bis*, 2406, co. 2, 2408, 2409 c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo, quando riscontra fatti determinanti:

- violazioni della legge, dello statuto o dei principi di corretta amministrazione;
- inadeguatezza dell'assetto organizzativo, dell'assetto amministrativo-contabile;
- irregolarità nella gestione;
- assenza di informazioni particolarmente rilevanti e di adeguati flussi informativi;



ne dà tempestiva notizia all'organo di amministrazione, affinché siano adottate le opportune azioni correttive, delle quali l'organo di controllo monitora l'attuazione e l'efficacia.

Nel caso in cui gli amministratori non pongano rimedio ai fatti riscontrati, l'organo di controllo può richiedere ai medesimi la convocazione dell'assemblea, degli associati o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, durante la quale l'organo presenta apposita relazione agli associati.

In caso di inerzia, qualora i fatti individuati siano di rilevante gravità e vi sia urgenza di provvedere, previa comunicazione al presidente dell'organo di amministrazione, l'organo di controllo provvede direttamente alla convocazione dell'assemblea degli associati o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, presentando sue conclusioni e proposte attraverso una relazione agli associati da depositare possibilmente prima di quello fissato per l'assemblea ovvero, qualora lo richiedano specifici motivi di opportunità, direttamente in assemblea.

In ogni caso, se i fatti censurati integrano le irregolarità di cui all'art. 2409 c.c., l'organo di controllo adotta gli atti ritenuti necessari come la segnalazione all'assemblea e/o denuncia al Tribunale (cfr. *Norma ETS 6.3.*).

Commento

Le attività dell'organo di controllo sono finalizzate, tra l'altro, a valutare preventivamente, a monitorare contestualmente e a controllare successivamente il rispetto della legge, dell'atto costitutivo, dello statuto e dei principi di corretta amministrazione nonché la diffusione di informazioni rilevanti e di adeguati flussi informativi da parte dell'organo di amministrazione e l'adeguatezza e il funzionamento dell'assetto organizzativo e amministrativo-contabile.

I componenti dell'organo di controllo, laddove, a seguito dell'attività di vigilanza, riscontrino situazioni di inosservanza delle norme di legge e dello statuto e/o di disposizioni regolamentari, nonché di violazione dei principi di corretta amministrazione, nonché dell'adeguatezza e del funzionamento dell'assetto organizzativo e amministrativo-contabile rispetto alle finalità individuate dall'ordinamento e dallo statuto, sono chiamati ad attivarsi in relazione ai poteri di reazione che la legge concede loro.

La misura della reazione deve essere commisurata alla gravità e alla rilevanza dei fatti censurati, tenendo conto anche della natura e delle modalità di perseguimento dell'oggetto sociale, delle dimensioni dell'ente e del settore di attività in cui l'ente opera.



Norma ETS 6.3. Denuncia ex art. 2408 c.c.

Principi

L'organo di controllo indaga sui fatti censurabili denunciati dagli associati e ne riferisce all'assemblea degli associati o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni. Esso provvede alla convocazione della stessa quando nei casi di rilevante gravità vi sia la necessità di provvedere.

Riferimenti normativi

Art. 29 CTS; Art. 2408 c.c.

Criteri applicativi

Nel caso in cui un associato o più associati denunzino, a norma di legge o di statuto, fatti censurabili all'organo di controllo, i componenti dell'organo di controllo devono tempestivamente esaminare la denuncia al fine di valutarne la fondatezza.

Se la denuncia si ritiene fondata, l'organo di controllo svolge le necessarie indagini, dedicandovi tempo e risorse adeguate rispetto alle verifiche da effettuare e alle proprie capacità.

L'organo di controllo indaga sui fatti denunciati in modo da poter formulare conclusioni su di essi non potendosi limitare a riscontrare l'indicazione di fatti astratti di rilevante gravità per farne discendere l'informativa nella prima assemblea utile o una specifica convocazione.

Laddove necessario o opportuno, l'organo di controllo richiede agli amministratori di intervenire affinché adottino gli opportuni provvedimenti.

Qualora ciò non avvenga ovvero anche in caso di inerzia degli amministratori, l'organo di controllo in presenza di fatti censurabili di rilevante gravità o qualora vi sia urgente necessità di provvedere procede alla convocazione dell'assemblea o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, alla quale presenta una propria circostanziata relazione sulle indagini svolte e i relativi riscontri.

In ogni caso, se i fatti riscontrati a seguito della denuncia da parte degli associati integrano le irregolarità di cui all'art. 2409 c.c., l'organo di controllo, dopo aver informato l'assemblea e in caso di assenza di opportune deliberazioni da parte della stessa, può presentare la denuncia al Tribunale.



Se, al contrario, a seguito delle indagini effettuate e alle eventuali azioni correttive intraprese, i fatti rilevati risultano sanati e ne sia evitato il ripetersi, l'organo ne dà notizia nella prima assemblea utile o alla prima adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, senza cioè provvedere a una specifica e apposita convocazione.

Nel caso in cui la denuncia appaia infondata, l'organo di controllo ne dà notizia:

- nella prima assemblea utile o nella prima adunanza dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, nel caso in cui la denuncia sia stata proposta da tanti associati che rappresentino il ventesimo degli associati rappresentati in assemblea;
- nella propria relazione annuale, qualora la denuncia sia stata presentata da un solo associato o da un numero di associati inferiore rispetto alla menzionata minoranza qualificata.

Commento

A seguito della denuncia degli associati e dei partecipanti legittimati dall'ordinamento o da previsioni statutarie, l'organo di controllo ha l'obbligo di attivarsi, svolgendo primariamente le indagini necessarie al fine di raccogliere ulteriori informazioni e accertare la fondatezza dei fatti denunciati.

Se la denuncia è fondata l'organo di controllo interviene affinché gli stessi organi sociali – gli amministratori ovvero, in caso di loro inerzia, l'assemblea degli associati o l'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni di partecipazione – adottino gli opportuni provvedimenti o comportamenti preventivi o correttivi.

Norma ETS 6.4. Denuncia ex art. 2409 c.c.

Principi

L'organo di controllo provvede alla denuncia al Tribunale in caso di fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno all'ente o a una o più società controllate.



Riferimenti normativi

Artt. 29, 3, co. 2 CTS; Art. 2409 c.c.

Criteri applicativi

L'organo di controllo è legittimato a presentare la denuncia al Tribunale, quando nell'espletamento della funzione di vigilanza abbia riscontrato o abbia ragionevoli motivi per sospettare che l'organo di amministrazione stia compiendo o abbia compiuto, in violazione dei propri doveri, dolosamente o colposamente, gravi irregolarità che possono arrecare un danno all'ente.

Le irregolarità devono riguardare violazioni della legge, dello statuto e dei principi di corretta amministrazione, gravi inadeguatezze dell'assetto organizzativo e dell'assetto amministrativo-contabile, inadeguatezze palesate anche rispetto alla capacità di rilevare tempestivamente indizi di crisi o segnali e circostanze in cui la continuità sia messa in pericolo, gravi inadeguatezze dei flussi informativi.

La rilevanza delle irregolarità deve essere valutata in relazione alla natura e alle caratteristiche dell'attività esercitata e alle dimensioni dell'ente.

La gravità delle irregolarità deve essere valutata in rapporto ai potenziali effetti delle violazioni conseguenti sia agli atti che alle omissioni ascrivibili agli amministratori.

Le gravi irregolarità devono essere attuali e idonee a produrre un danno patrimoniale rilevante all'ente, anche potenziale.

Si ritiene opportuno, qualora i sospetti di irregolarità non assumano la connotazione di fondatezza e gravità che determina l'immediata applicazione dell'art. 2409 c.c., che i componenti dell'organo di controllo svolgano preventivamente un'attenta attività di approfondimento e di verifica degli elementi che inducono a sospettare il compimento di irregolarità gestionali, se del caso anche in contraddittorio con gli stessi amministratori, e che diano preliminarmente corso a iniziative volte ad adottare gli opportuni e adeguati provvedimenti, quali:

- darne notizia a tutti gli amministratori;
- sollecitare la convocazione dell'organo di amministrazione ovvero dell'assemblea degli associati o dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni e, in caso di inerzia, convocare direttamente quest'ultimo organo sociale.



Qualora tali procedure si rivelassero inefficaci per la mancata adozione, da parte dell'assemblea, delle opportune deliberazioni ovvero per la mancata attivazione dei soci legittimati ai sensi del comma 1 dell'art. 2409, c.c. e, comunque, in caso d'urgenza, l'organo di controllo procede senza indugio alla denuncia al Tribunale.

Ad eccezione dei casi in cui sia stato nominato un organo di controllo monocratico, è legittimato alla denuncia al Tribunale l'organo di controllo, in quanto tale, e non ciascuno dei suoi componenti. Presupposto della denuncia, pertanto, è una specifica delibera dell'organo di controllo, con la quale, tra l'altro, il presidente (ovvero altro componente dell'organo di controllo) deve essere autorizzato a conferire apposita procura alla lite a un difensore.

In caso di voto contrario da parte di uno o più componenti, la verbalizzazione della deliberazione evidenzia il dissenso motivato.

Commento

L'organo di controllo ha il potere-dovere di promuovere il controllo giudiziario dell'ente ex art. 29 del CTS a fronte del fondato sospetto, rilevato nel corso della propria attività di vigilanza, del compimento di irregolarità gestionali qualificabili come gravi e non superabili tramite gli ordinari rimedi interni.

Si tratta di potere doveroso che, pur configurandosi come estremo rimedio, deve essere esercitato e la cui attivazione non può di per sé esporre i componenti a responsabilità.

Norma ETS 6.5. Azione di responsabilità

Principi

L'organo di controllo può esercitare l'azione di responsabilità nei confronti dei componenti dell'organo di amministrazione per i danni arrecati all'ente.

Riferimenti normativi

Artt. 28, 3, co. 2 CTS; Artt. 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 c.c.; Art. 15 d.lgs. n. 39/2010



Criteria applicativi

L'organo di controllo può promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori quando, nell'esercizio dei propri poteri di vigilanza, riscontri il compimento da parte degli amministratori di gravi irregolarità nella gestione sociale che hanno cagionato ovvero continuano a cagionare un danno concreto all'ente.

In particolare, è opportuno che l'azione sia tempestivamente promossa quando il suo eventuale ritardo possa aggravare le conseguenze.

La deliberazione per promuovere l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori è assunta a maggioranza dei due terzi dei componenti dell'organo di controllo.

Commento

L'art. 28 del CTS "Responsabilità" prevede espressamente che agli amministratori, i direttori generali, i componenti dell'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti, delle associazioni e delle fondazioni, rispondono nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, ai sensi degli artt. 2392, 2393, 2393-*bis*, 2394, 2394-*bis*, 2395, 2396 e 2407 c.c. o dell'art. 15 D.Lgs. n. 39/ 2010, in quanto compatibili.

Il richiamo dell'art. 2393 c.c. consente di concludere che anche negli ETS, l'azione di responsabilità contro gli amministratori può essere promossa a seguito di deliberazione assunta dall'organo di controllo, con la maggioranza dei due terzi dei suoi componenti.

La legittimazione a esercitare l'azione sociale di responsabilità nei confronti degli amministratori spetta in primo luogo all'assemblea degli associati o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni (art. 2393-*bis* c.c.).

E' opportuno, pertanto, che l'organo di controllo agisca di propria iniziativa, valutandone sussistenti i presupposti, soltanto in ipotesi di inerzia da parte dell'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato delle fondazioni, e tenuto conto degli elementi eventualmente emersi nel corso della relativa assemblea.

Negli enti privi di personalità giuridica, la responsabilità per le obbligazioni assunte è disciplinata dall'art. 38 c.c.





7. RELAZIONI DELL'ORGANO DI CONTROLLO

La sezione 7 è dedicata alla relazione dell'organo di controllo all'assemblea degli associati in merito ai controlli effettuati dall'organo di controllo nelle proprie verifiche periodiche, alle eventuali osservazioni sul bilancio e ai rapporti tra questo documento e quello redatto, ove esistente, dall'incaricato della revisione legale, anche al fine di meglio definire le rispettive responsabilità.

Norma ETS 7.1. Struttura e contenuto della relazione all'assemblea degli associati

Principi

L'organo di controllo ha l'obbligo di riferire all'assemblea degli associati (o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni) sui risultati dell'esercizio sociale e sull'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri mediante una relazione.

Effettua, inoltre, le proprie osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione.

L'ETS, qualora abbia ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro, può redigere il bilancio nella forma di rendiconto per cassa. In tale caso, l'organo di controllo darà conferma della legittimità di tale scelta rendicontativa nella propria relazione annuale.

Riferimenti normativi

Artt. 13, 14, 29, 30, 31, 3, co. 2 CTS; artt. 2423, co. 4, 2429, co. 1 e 2, c.c.

Criteri applicativi

Nella relazione annuale, l'organo di controllo riferisce all'assemblea o all'organo competente delle fondazioni sui risultati dell'esercizio sociale e sulla attività svolta nell'adempimento dei propri doveri, presenta osservazioni e proposte in ordine al bilancio di esercizio e alla sua approvazione, nonché in ordine al bilancio sociale come previsto dall'art. 14 del CTS.

Nella relazione, l'organo di controllo riferisce circa gli esiti dell'attività di vigilanza svolta, evidenziandone gli elementi più significativi, nonché i fatti rilevanti accaduti durante l'esercizio sociale; all'interno di tali argomenti trova collocazione la presentazione di osservazioni e proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione.



Di seguito, si individuano i criteri applicativi volti a definire la struttura e il contenuto di massima da osservarsi in sede di redazione della relazione predisposta dall'organo di controllo non incaricato della revisione legale dei conti di cui all'art. 31 del CTS.

Sezione A

- *Titolo della relazione*

“Relazione dell'organo di controllo nominato ai sensi dell'art.30 del D.Lgs. n. 117 del 2017”.

- *Destinatari della relazione*

La relazione è indirizzata all'assemblea degli associati o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni. Si specifica che nel caso in cui nelle fondazioni sia nominato anche un organo di indirizzo o di partecipazione, per il quale lo statuto prevede l'obbligo di esprimere un parere anche non vincolante in merito al bilancio di esercizio, la relazione è opportuno sia indirizzata anche a tale organo.

- *Sintesi e risultati dell'attività di vigilanza svolta - omissioni e fatti censurabili*

Il contenuto di tale sezione riguarda l'attività di vigilanza svolta dall'organo di controllo che è compiuta in osservanza delle norme di cui ai presenti principi di comportamento.

L'organo di controllo deve sinteticamente riferire nella suddetta relazione circa l'attività svolta nell'adempimento dei propri doveri di vigilanza e, in particolare, circa le conclusioni cui è pervenuto all'esito dei controlli eseguiti e dell'attività svolta.

Sulla base delle informazioni acquisite, l'organo di controllo relaziona sui seguenti profili di valutazione ed elementi:

- osservanza della legge e dello statuto;
- rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del D.Lgs. n. 231 del 2001, qualora applicabili;
- adeguatezza e funzionamento dell'assetto organizzativo;
- adeguatezza e funzionamento dell'assetto amministrativo-contabile;
- bilancio di esercizio;



- attività di monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale (cfr. *Norma ETS 7.2.1*);
- conformità dell'ultimo bilancio sociale alle linee guida di cui all'art. 14 del D.Lgs. n. 117 del 2017, se lo statuto attribuisce la competenza dell'approvazione del bilancio sociale allo stesso organo competente ad approvare il bilancio di esercizio (cfr. *Norma ETS 7.2.2*).

L'organo di controllo riferisce, nell'ambito dei propri doveri di vigilanza:

- in merito alla sostenibilità ed al perseguimento dell'equilibrio economico e finanziario dell'ente del Terzo settore mediante il monitoraggio:

- delle azioni di programmazione, attuazione e verifica degli obiettivi economico e finanziari poste dall'organo di amministrazione;
- dell'analisi periodica della marginalità e redditività dell'ente in relazione sia a serie storiche nonché agli obiettivi previsionali individuati e posti dall'organo di amministrazione;
- dell'analisi periodica dei flussi di cassa attuali e prospettici in relazione agli obiettivi e alle azioni pianificate dall'organo di amministrazione.

- in merito all'osservanza del d.lgs. n. 231/ 2001 e circa l'adozione del modello organizzativo, se adottato, e in particolare su:

- l'esistenza, in generale, di una struttura organizzativa coerente con le dimensioni e con la effettiva complessità dell'ente;
- l'esistenza di appositi flussi informativi finalizzati a garantire l'informazione periodica inerente all'attività dell'organismo di vigilanza, se nominato, e la reciproca collaborazione.

In questa sezione, l'organo di controllo segnala inoltre eventuali omissioni e ritardi da parte dell'organo di amministrazione e riferisce sulle eventuali denunce proposte dai soggetti di cui all'art. 29 del CTS, dando conto delle azioni intraprese e degli esiti ottenuti. L'organo di controllo segnala il rilascio di eventuali pareri nel corso dell'esercizio.

Sezione B

- *Proposte in ordine al bilancio e alla sua approvazione*



L'organo di controllo deve altresì formulare proprie osservazioni e proposte in ordine al bilancio redatto secondo quanto disposto dall'art. 13 del CTS e dal dm n. 39/2020 avendo riguardo, in particolare, alla tempestività e alla correttezza della formazione dei documenti che lo compongono nonché del procedimento con cui sono stati predisposti e presentati.

Qualora, come in precedenza specificato, l'ente abbia redatto il bilancio nella forma del rendiconto per cassa ex art. 13, co. 2, CTS, l'organo di controllo avrà cura di evidenziare tale circostanza nella presente relazione specificando nella stessa il non superamento dei limiti di cui all'articolo 13.

In analogia con quanto disposto per le società di capitali, e in quanto previsto dall'art. 13, co. 4, del CTS e compatibilmente con la natura specifica degli ETS, la relazione deve contenere uno specifico riferimento all'esercizio della deroga di cui all'art. 2423, co. 5, c.c. e, nel caso sia intervenuta, segnalarne le ragioni ed esprimere le osservazioni dell'organo di controllo in merito alla loro fondatezza.

Qualora sussistano i presupposti, la relazione deve anche esprimere il consenso dell'organo di controllo all'iscrizione nell'attivo di bilancio dei costi di impianto e di ampliamento, dei costi di sviluppo aventi utilità pluriennale (art. 2426, n. 5, c.c.), nonché dell'avviamento (art. 2426, n. 6, c.c.).

Infine, l'organo di controllo deve formulare il proprio parere in ordine all'approvazione o non approvazione del bilancio di cui all'art. 13 del CTS.

L'organo di controllo non incaricato della revisione legale di cui all'art. 30, co. 6, e art. 31 del CTS non è tenuto per legge a svolgere verifiche di revisione contabile fatta eccezione, nell'ambito dei doveri di vigilanza, dell'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile. L'organo di controllo, infatti, non ha alcun obbligo, neanche in via sostitutiva, di revisione del bilancio d'esercizio laddove l'incarico sia affidato ad un revisore o ad una società di revisione. Il soggetto incaricato della revisione legale è, infatti, il responsabile del giudizio professionale sul bilancio d'esercizio, ai sensi dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39 del 2010, e basato sulla revisione legale.

Con i responsabili della revisione l'organo di controllo procederà a scambiare informazioni rilevanti ai sensi e in analogia con quanto disposto dall'art. 2409-*septies* c.c.

L'organo di controllo non incaricato della revisione legale -pur non essendo tenuto per legge, per quanto detto, a svolgere attività di revisione- indica nella presente sezione le risultanze derivanti dai controlli di natura contabile eseguiti ai fini di vigilare che il bilancio non presenti nessun elemento tale da indurre a



ritenere che il bilancio d'esercizio non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità con le disposizioni normative e i principi contabili che ne stabiliscono le modalità di predisposizione.

Pertanto, nell'esprimere le proprie osservazioni e proposte all'assemblea l'organo di controllo dovrà tener conto del giudizio sul bilancio fornito ex art. 14 Dlgs 39/2010 dal soggetto incaricato della revisione legale, se nominato, e delle informazioni scambiate con lo stesso. Laddove il soggetto incaricato della revisione legale esprimesse un giudizio con rilievi, una dichiarazione di impossibilità di esprimere un giudizio o un giudizio negativo, l'organo di controllo esamina le motivazioni che hanno portato ad emettere tale opinione e, tenuto conto anche di quanto previsto dalle Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate, presenta le proprie considerazioni e, se del caso, invita l'assemblea a tenere il comportamento ritenuto più adeguato.

- *Dissenso*

Il componente dell'organo di controllo, nel caso di organo in composizione collegiale, ha il diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso e ha la facoltà di riferire all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni la propria opinione difforme rispetto alla relazione approvata dalla maggioranza dei componenti dell'organo di controllo.

In caso di dissenso, la relazione può essere redatta dalla maggioranza dei componenti, dando evidenza della sussistenza del dissenso di un componente e delle relative motivazioni. La relazione così redatta è sottoscritta da tutti i componenti l'organo di controllo. Nel caso in cui il componente dissenziente non intenda comunque sottoscrivere la relazione, ad esempio perché non concorda sulle motivazioni del dissenso come espresse nella relazione, essa è sottoscritta dalla maggioranza dei componenti specificando l'esistenza del dissenso, ferma restando per il componente dissenziente la facoltà di espressione sopra precisata.

- *Aspetti procedurali e sottoscrizione delle Relazione annuale*

La relazione all'assemblea o all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni si conclude con approvazione da parte dell'organo di controllo: è dunque apposta l'indicazione del luogo e della data di redazione e la sottoscrizione di ciascuno dei componenti, indicando il proprio ruolo all'interno dell'organo di controllo (presidente o componente effettivo).

La relazione dell'organo di controllo è collegiale e la sua approvazione è oggetto di verbalizzazione, e il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo. Nel caso in cui l'organo di controllo sia monocratico, la presente relazione viene elaborata dall'unico componente.



Salvo quanto previsto per il caso di dissenso, la relazione viene sottoscritta, con firma autografa o elettronica, da tutti i membri dell'organo di controllo, o dal componente unico in caso di composizione monocratica. Nel caso in cui la relazione sia approvata con consenso unanime essa può essere sottoscritta dal solo presidente precisando tale situazione.

- *Deposito della Relazione annuale*

La relazione, approvata dall'organo di controllo, è depositata presso la sede dell'Ente almeno quindici giorni prima della data dell'assemblea o dell'organo deputato delle fondazioni convocato per l'approvazione del bilancio in analogia con quanto previsto dal codice civile in materia di società di capitali, se compatibile. Nel caso di approvazione del progetto di bilancio da parte dell'organo di amministrazione delle fondazioni, si ritiene opportuno che lo Statuto preveda un passaggio procedurale intermedio che consenta all'organo di controllo di redigere la propria relazione su un bilancio definitivo e completo di allegati prima della riunione convocata per l'approvazione.

Commento

Nell'ambito del Codice del Terzo settore non è prevista una specifica disposizione che preveda espressamente l'obbligatorietà della suddetta relazione. È prevista tuttavia all'articolo 29, secondo comma del D.Lgs. n. 117 del 2017 "la relazione all'assemblea" (ovvero all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni) redatta dall'organo di controllo. Tale previsione normativa, unitamente a quanto previsto dall'articolo 30, comma 5, in merito ai compiti e alle attività dell'organo di controllo e in forza del rinvio generalizzato alla disciplina delle società di capitali in materia di amministrazione e controllo, porta a ritenere obbligatoria la elaborazione della relazione destinata all'assemblea al termine di ciascun esercizio di cui al presente capitolo da parte dell'organo di controllo.

La relazione annuale dell'organo di controllo, predisposta in occasione dell'approvazione del bilancio, è finalizzata principalmente a garantire un'informativa efficace e trasparente agli associati e ai diversi *stakeholders*.

Nell'ambito degli ETS il bilancio di esercizio può essere approvato dall'assemblea degli associati o da altro organo deputato nel caso delle fondazioni. Qualora lo Statuto di una Fondazione preveda la nomina di un organo assembleare o di altro organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, nelle fondazioni con competenza a deliberare sul bilancio di esercizio, la relazione dell'organo di controllo dovrà essere



indirizzata a questo organo. Per le fondazioni la nomina dell'organo di controllo è sempre obbligatoria e, quindi, la relazione sul bilancio, soprattutto in mancanza di organo assembleare e di indirizzo, avrà particolare valenza nei confronti dei terzi.

La relazione dell'organo di controllo è il documento mediante il quale lo stesso riferisce all'organo deputato alla sua approvazione sugli esiti dell'attività di vigilanza svolta nel corso dell'esercizio, nonché, per quanto concerne alla funzione ad esso attribuita, sulla "qualità" informativa del progetto di bilancio presentato agli associati per l'approvazione. Inoltre, la relazione dell'organo di controllo, con la sua pubblicazione nel RUNTS o nel Registro delle imprese quale allegato del bilancio d'esercizio, provvede a dar conto della valutazione dell'organo di controllo sull'informativa dell'Ente che è resa ai terzi.

L'organo di controllo può esprimere, in questa prospettiva, il proprio dissenso in ordine alla denominazione, classificazione, iscrizione e valutazione di specifiche poste di bilancio rispetto alle quali è richiesto un suo specifico parere a norma di legge o sul contenuto di specifiche informazioni fornite, od omesse, nella relazione di missione, sugli schemi di bilancio, sul bilancio sociale, che risultino in palese contraddizione con quanto riscontrato dall'organo di controllo nell'ambito della sua attività di vigilanza.

Norma ETS 7.2. Relazioni e attestazioni da includere nel bilancio sociale

Principi

L'organo di controllo monitora l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS e attesta la conformità del bilancio sociale alle linee guida adottate in materia.

Riferimenti normativi

Art. 14, 30, co.7, CTS

Criteri applicativi

Non essendovi specifiche disposizioni in merito alla struttura della relazione sul monitoraggio e dell'attestazione di conformità, non sembra vi siano elementi ostativi a redigere un documento in due sezioni:

- la prima sezione (sezione A) dedicata alla attività ed agli esiti del monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche solidaristiche e di utilità sociale dell'ETS;



- la seconda sezione (sezione B) costituita dall'attestazione di conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui al decreto ministeriale 4 luglio 2019 ed eventuali modificazioni.

Commento

La normativa richiede all'organo di controllo di monitorare l'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale da parte dell'ETS e di attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui al decreto ministeriale 4 luglio 2019 ed eventuali modificazioni; la normativa richiede altresì all'organo di controllo di dare conto di tali verifiche tramite, rispettivamente, una "relazione" e una "attestazione" da includere nel bilancio sociale quali parti integranti dello stesso. Tale attività può essere utilmente sintetizzata in una relazione articolata in due differenti sezioni dedicate rispettivamente alle specifiche funzioni sopra richiamate.

Norma ETS 7.2.1. Struttura e contenuto della relazione sul monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale

Principi

L'organo di controllo ha l'obbligo di relazionare in merito al monitoraggio svolto sull'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Riferimenti normativi

Art. 30, co. 7, CTS; decreto 4 luglio 2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali

Criteri applicativi

Ai sensi della sezione 8 del paragrafo 6 delle linee guida, l'organo di controllo esercita compiti di monitoraggio focalizzandosi, in particolare, sui seguenti aspetti:

- l'esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, co. 1, del CTS e, nel caso, per le attività diverse di cui all'art. 6 del CTS, il rispetto delle previsioni costitutive e statutarie e del rapporto di secondarietà e strumentalità rispetto alle attività di interesse generale



secondo i criteri e i limiti regolamentari definiti dal decreto ministeriale di cui allo stesso art. 6 del CTS;

- il rispetto nelle raccolte pubbliche di fondi dei principi di verità, trasparenza e correttezza nei rapporti con sostenitori e pubblico e la conformità alle linee guida ministeriali di cui all'art. 7, co. 2, del CTS;
- il perseguimento dell'assenza di scopo di lucro soggettivo e il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve a fondatori, associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali di cui all'art. 8, co. 1 e 2, del CTS, tenendo conto degli indici di cui all'art. 8, co. 3, lettere da a) a e).

La relazione che dà conto del monitoraggio svolto su ciascuno degli aspetti indicati dalla norma e dei suoi esiti costituisce parte integrante del bilancio sociale.

Per quanto concerne l'eventuale dissenso vale quanto già detto con riferimento alla relazione annuale.

Commento

La norma dispone un elenco perentorio degli aspetti sui quali l'organo di controllo deve focalizzare l'attività di monitoraggio oggetto delle previsioni ministeriali ma non fornisce indicazioni di sorta in merito alla struttura della relazione, la cui forma è rimessa alla valutazione dell'organo di controllo.

La relazione in oggetto, costituendo parte integrante del bilancio sociale, deve essere redatta nel rispetto della coerenza con i principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle linee guida ministeriali.

Norma ETS 7.2.2. Struttura e contenuto dell'attestazione di conformità del bilancio sociale

Principi

L'organo di controllo attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui all'art. 14, co. 1, del CTS adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

L'attestazione è integrata nel bilancio sociale.

Riferimenti normativi

Art. 30, co. 7, CTS; art. 14, co. 1, CTS; decreto 4 luglio 2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali



Criteri applicativi

L'organo di controllo "attesta" che il bilancio sociale sia stato predisposto in conformità con le linee guida del decreto 4 luglio 2019, e successive eventuali modificazioni, del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Nell'attestazione predisposta dall'organo di controllo, da integrare nel bilancio sociale, si dà conto dell'attività di verifica espletata al fine di attestare secondo criteri di diligenza professionale la conformità del bilancio sociale alle previsioni (struttura, contenuti, principi di redazione) delle linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale.

Le linee guida ministeriali per la redazione del bilancio sociale consentono autonomia di scelta da parte degli ETS in merito all'adozione della metodologia di rendicontazione e di eventuali standard di riferimento (cfr. par. 6, sez. 1, e nota 7), ma prevedono, al paragrafo 6, un dettagliato elenco di sezioni e relative sotto-sezioni di informazioni dalla cui *disclosure* l'ETS non può prescindere.

In caso di omissione di una o più sotto-sezioni, l'organo di controllo dovrà quindi verificare se l'ETS abbia adeguatamente illustrato le ragioni che hanno condotto alla mancata esposizione dell'informazione.

L'aderenza ai principi di redazione del bilancio sociale di cui al par. 5 delle linee guida o degli altri standard di rendicontazione a cui l'ETS fa eventualmente riferimento sono parte integrante degli elementi da verificare per poter affermare che un bilancio sociale sia redatto "in conformità" alle linee guida.

Commento

La norma non fornisce indicazioni in merito né alla struttura dell'attestazione né in merito alla metodologia con cui attestare la conformità del bilancio sociale alle linee guida.

Esistono diversi standard e documenti tecnici per lo svolgimento dei processi di rendicontazione sociale e per la predisposizione degli strumenti con cui se ne realizza la *disclosure* ed esistono diversi standard e documenti tecnici per la verifica di conformità della rendicontazione (e dei documenti che ne costituiscono l'output) agli standard di riferimento o per lo svolgimento di altre tipologie di asseverazione degli stessi. Tali modelli prevedono generalmente un insieme di principi generali che costituiscono il fondamento metodologico per lo svolgimento dei processi di rendicontazione e di verifica nonché per la predisposizione dei documenti che ne rappresentano gli esiti. Questi principi (relativi alle modalità di svolgimento del processo di rendicontazione, alla natura e alla qualità delle informazioni e alla rappresentazione delle medesime) sono



un riferimento non solo per i redattori del bilancio ma anche per i soggetti che svolgano attività di controllo sullo stesso.

In tal senso, un autorevole riferimento tecnico diffuso in ambito internazionale è l'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000, "Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information", emanato dall'International Federation of Accountants (IFAC), in vigore dal 1° gennaio 2005 e attualmente adottato nella versione "Revised, December 2013".

Il processo di verifica e la struttura di attestazione di seguito illustrati, non vincolanti, risultano compatibili con le previsioni dell'ISAE 3000.

Processo di verifica

L'iter di verifica può essere articolato nelle seguenti attività:

- a. selezione del soggetto o del gruppo di verifica: occorre garantire che il soggetto o i soggetti dell'organo di controllo posseggano le necessarie conoscenze e competenze con riguardo sia alla normativa nazionale sia ai riferimenti tecnici di settore;
- b. reperimento documentale: oltre al bilancio sociale, occorre disporre della normativa di riferimento e della documentazione di supporto da cui rilevare origine e contenuto di dettaglio delle informazioni incluse nel documento di cui attestare la conformità;
- c. visite on-site (eventuali): è possibile che si renda necessario effettuare interviste dei rappresentanti dell'ETS e di altri stakeholder per raccogliere evidenze a supporto della veridicità e della correttezza delle informazioni incluse nel bilancio sociale e per esaminare il flusso d'informazioni che ha generato i dati riportati;
- d. verifica incrociata: si esaminano i documenti per assicurare che essi siano conformi ai requisiti stabiliti dalla normativa, nel rispetto dei principi stabiliti dagli standard di riferimento adottati per il controllo, e si esegue, se risulta significativa, una verifica incrociata tra le informazioni fornite nel bilancio sociale e i dati provenienti da altre fonti; l'organo di controllo identifica quindi eventuali argomenti, aspetti, criticità e carenze da approfondire con l'ETS;
- e. bozza dell'attestazione di conformità: l'organo di controllo fornisce al soggetto deputato all'approvazione del bilancio sociale una bozza dell'attestazione di conformità in cui descrive le attività svolte, riepiloga i risultati della verifica ed eventualmente avanza richieste di integrazione, modifica o



chiarimenti riguardanti aspetti o criticità che necessitino di un'ulteriore elaborazione, investigazione o integrazione da parte dall'ETS;

- f. revisione della bozza di attestazione di conformità: al ricevimento delle eventuali risposte formulate dai rappresentanti dell'ETS a richieste di integrazione, modifica o chiarimenti relativi ad aspetti o criticità emersi nel corso delle verifiche di conformità del bilancio sociale, la bozza di attestazione viene revisionata in modo da rispecchiare le risposte fornite dall'ETS;
- g. attestazione finale: include una relazione con la dichiarazione di conformità (totale o parziale) o di non conformità e viene emessa una volta che tutti i rilievi di cui alla precedente lettera f) della bozza del rapporto di verifica sono stati risolti (in un senso o nell'altro, e anche in rapporto alla tempistica di approvazione, presentazione, pubblicazione e deposito del bilancio sociale) dall'ETS.

Struttura dell'attestazione

Al fini dell'attestazione di conformità, l'organo di controllo non entra nel merito delle performance e/o delle politiche dell'ETS. In ogni caso, si ritiene che un'attestazione non possa prescindere dall'indicare che:

- il bilancio sociale sia conforme alle linee guida che ne stabiliscono le modalità di predisposizione;
- la redazione del bilancio sociale sia stata effettuata secondo criteri e principi che ne consentono la valutazione dell'attendibilità;
- i dati e le informazioni contenute siano coerenti con le documentazioni esibite o le ispezioni svolte;
- nel complesso, i dati e le informazioni consentono, ragionevolmente, una corretta rappresentazione e visibilità delle attività dell'ETS.

La relazione deve quindi contenere una valutazione sulla corrispondenza e la qualità delle informazioni contenute nel documento, redatto dall'ETS, rispetto alle prescrizioni e raccomandazioni che lo standard di riferimento adottato contiene.

Con queste premesse, al fine di giungere alla formulazione condivisa, si ritengono proponibili i seguenti contenuti da includersi in una struttura in quattro paragrafi.



- *Titolo/intestazione dell'attestazione che indichi lo scopo del documento*

“Attestazione di conformità del bilancio sociale alle linee guida di cui al decreto 4 luglio 2019 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, redatta dall'organo di controllo ai sensi dell'art.30, co. 7, del D.Lgs. n. 117 del 2017”.

- *Destinatari dell'attestazione e loro indirizzi*

La relazione è indirizzata all'organo statutariamente competente ad approvare il bilancio sociale (cfr. par. 7, linee guida ministeriali).

- *Identificazione e descrizione dell'oggetto dell'incarico e delle linee guida di riferimento*

Nel primo paragrafo si esplicita lo scopo del documento, si indicano i riferimenti normativi da cui ha origine l'attività di attestazione e si indicano i requisiti regolamentari e tecnici cui il rilascio dell'attestazione è subordinato. Si indicano quindi la metodologia di rendicontazione e gli standard/linee guida di riferimento eventualmente adottati ai fini della predisposizione del bilancio sociale e della *compliance* alle previsioni regolamentari da parte del redattore del bilancio sociale e si indicano gli standard/linee guida di riferimento nell'espletamento dell'attività di verifica da parte dell'organo di controllo. Si evidenziano infine le responsabilità relative alla redazione del documento attestato e le responsabilità dell'organo di controllo in merito all'attività di attestazione di conformità.

- *Svolgimento delle verifiche, individuazione degli obiettivi e modalità di esecuzione degli accertamenti*

Il secondo paragrafo riguarda l'attività di verifica svolta dall'organo di controllo e l'osservanza delle norme di cui ai presenti principi di comportamento.

In questo paragrafo si richiamano i principi e i criteri seguiti nell'attività di verifica e la conformità/coerenza della stessa agli standard di cui al primo paragrafo in merito all'espletamento dell'attività di attestazione. Si indicano poi le attività di verifica pianificate e svolte, nonché gli obiettivi e l'esecuzione di eventuali accertamenti ai fini del riscontro della conformità alle previsioni inderogabili delle linee guida per la redazione del bilancio sociale (tra le quali: la rispondenza della struttura del bilancio sociale rispetto all'articolazione per sezioni di cui al paragrafo 6 delle linee guida; la presenza nel bilancio sociale delle informazioni di cui alle specifiche sotto-sezioni esplicitamente previste al paragrafo 6 delle linee guida; l'indicazione dei motivi per i quali specifiche sezioni o sotto-sezioni di cui al paragrafo 6 delle linee guida siano state omesse; il rispetto dei principi di redazione di cui al paragrafo 5 delle linee guida).



- *Dichiarazione conclusiva con espressione del giudizio sull'attestazione*

Nel terzo paragrafo viene espresso il giudizio sulla conformità del bilancio sociale alle linee guida che ne stabiliscono le modalità di predisposizione e, in specie, sulla rispondenza della *disclosure* ai principi di redazione di cui al par. 5 delle linee guida.

La relazione di attestazione deve quindi contenere conclusivamente l'espressione di un giudizio professionale derivante dalle procedure di verifica svolte, con esplicito riferimento ai principi e criteri utilizzati nell'ambito della verifica.

Le conclusioni dell'organo di controllo possono attestare la conformità oppure la non conformità con le linee guida ministeriali.

Nel caso di attestazione di conformità, le conclusioni possono essere espresse - anche in linea con le principali prassi in materia - "in forma positiva" o "in forma negativa" e il giudizio articolato nella opzione "senza modifica" oppure "con modifica".

L'espressione "in forma positiva" delle conclusioni dell'organo di controllo si esplicita nell'asserzione secondo la quale il bilancio sociale sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità con le linee guida che ne stabiliscono le modalità di predisposizione.

L'espressione "in forma negativa" delle conclusioni dell'organo di controllo si esplicita nell'asserzione secondo la quale, sulla base delle procedure svolte e delle evidenze acquisite, nessun elemento pervenuto all'attenzione dell'organo di controllo sia tale da indurre a ritenere che il bilancio sociale non sia stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità con le linee guida che ne stabiliscono le modalità di predisposizione.

L'organo di controllo esprime una conclusione "con modifica" qualora esista una limitazione allo svolgimento delle procedure di verifica e/o il bilancio sociale contenga uno o più errori significativi in termini di non conformità con le linee guida ministeriali (che ne stabiliscono le modalità di predisposizione) che rendano necessaria l'indicazione di tali rilievi, laddove, comunque, la limitazione allo svolgimento delle procedure di verifica e/o la significatività degli errori inerenti a specifici aspetti informativi del bilancio sociale non inficino il giudizio affermativo, o non compromettano la possibilità di esprimere un giudizio, sul perseguimento delle finalità normative della rendicontazione e del bilancio sociale nel suo complesso. Viceversa, laddove la limitazione allo svolgimento delle procedure di verifica e/o la significatività degli errori rispetto a specifici aspetti informativi del bilancio sociale inficino il giudizio, o compromettano la possibilità di esprimere un



giudizio, sul perseguimento delle finalità normative della rendicontazione e del bilancio sociale nel suo complesso, l'organo di controllo dichiara l'impossibilità di attestare la conformità del bilancio sociale con le linee guida ministeriali (che ne stabiliscono le modalità di predisposizione).

Un'attestazione di non conformità verrà rilasciata allorché la mancanza di uno dei presupposti fondamentali alla dichiarazione di conformità (conformità della struttura del bilancio sociale rispetto all'articolazione per sezioni di cui al paragrafo 6 delle linee guida, presenza nel bilancio sociale delle informazioni obbligatorie previste al paragrafo 6 delle linee guida, rispetto dei principi di redazione del bilancio sociale di cui al paragrafo 5 delle linee guida) sia tale da compromettere il perseguimento della finalità normative della rendicontazione e l'espletamento delle funzioni informative del bilancio sociale.

- *Proposte in ordine al bilancio sociale*

Un quarto paragrafo dedicato ad eventuali proposte può seguire quello in cui è espresso il giudizio sull'attestazione di conformità qualora desideri evidenziare eventuali rilievi, richiami di informativa, paragrafi di enfasi, da porre alla particolare attenzione dei lettori.

L'organo di controllo può, infatti, ritenere necessario richiamare l'attenzione su un aspetto del bilancio sociale ritenuto fondamentale per la comprensione dello stesso; ovvero può ritenere utile comunicare un aspetto diverso da quelli contenuti nel bilancio sociale ritenuto rilevante ai fini della comprensione, da parte dei potenziali utilizzatori, dell'incarico svolto, delle responsabilità dell'organo di controllo o dell'attestazione. In questi casi l'organo di controllo può aggiungere tali ulteriori comunicazioni in un paragrafo contenente un richiamo d'informativa o un paragrafo relativo ad altri aspetti senza che ciò costituisca una modifica del giudizio.

Qui possono essere altresì fornite indicazioni relative a possibili miglioramenti di carattere sia procedurale sia informativo.

- *Dissenso*

Il componente dell'organo di controllo, nel caso di organo in composizione collegiale, ha il diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso e ha la facoltà di riferire all'organo statutariamente preposto, nonché eventualmente nella relazione annuale, la propria opinione difforme rispetto alla relazione approvata dalla maggioranza dei componenti dell'organo di controllo.

In caso di dissenso, l'attestazione può essere redatta dalla maggioranza dei componenti, dando evidenza della sussistenza del dissenso di un componente e delle relative motivazioni. L'attestazione così redatta è



sottoscritta da tutti i componenti l'organo di controllo. Nel caso in cui il componente dissenziente non intenda comunque sottoscrivere l'attestazione, ad esempio perché non concorda sulle motivazioni del dissenso come espresse, essa è sottoscritta dalla maggioranza dei componenti specificando l'esistenza del dissenso, ferma restando per il componente dissenziente la facoltà di espressione sopra precisata.

- *Aspetti procedurali e sottoscrizione dell'attestazione*

L'attestazione si conclude con approvazione da parte dell'organo di controllo: è dunque apposta l'indicazione del luogo e della data di redazione e la sottoscrizione di ciascuno dei componenti, indicando il proprio ruolo all'interno dell'organo di controllo (presidente o componente effettivo).

L'attestazione è collegiale e la sua approvazione è oggetto di verbalizzazione, e il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di controllo. Nel caso in cui l'organo di controllo sia monocratico, la presente relazione viene elaborata dall'unico componente.

Salvo quanto previsto per il caso di dissenso, la relazione viene sottoscritta, con firma autografa o elettronica, da tutti i membri dell'organo di controllo, o dal componente unico in caso di composizione monocratica. Nel caso in cui la relazione sia approvata con consenso unanime essa può essere sottoscritta dal solo presidente precisando tale situazione.

- *Messa a disposizione dell'attestazione*

L'attestazione, approvata dall'organo di controllo, è inviata all'organo statutariamente deputato ad approvare il bilancio sociale, secondo le indicazioni previste dallo statuto stesso e, in ogni caso, in tempo utile per la procedura di approvazione del bilancio sociale.



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

Documento
Area di Lavoro No Profit

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

Dicembre, 2020



Indice

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

Oggetto del presente documento

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

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

Ambito normativo di riferimento

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

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

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

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

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

...

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

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

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

-
- b) ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 2.200.000,00 euro;
c) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 12 unità.

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

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

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

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

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

Aspetti operativi e consequenziali derivanti dall'interpretazione ministeriale

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...

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

..."

6

Ambito di applicazione

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

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

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

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

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

Conseguenze operative

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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