****

**Maddalena Tagliabue**

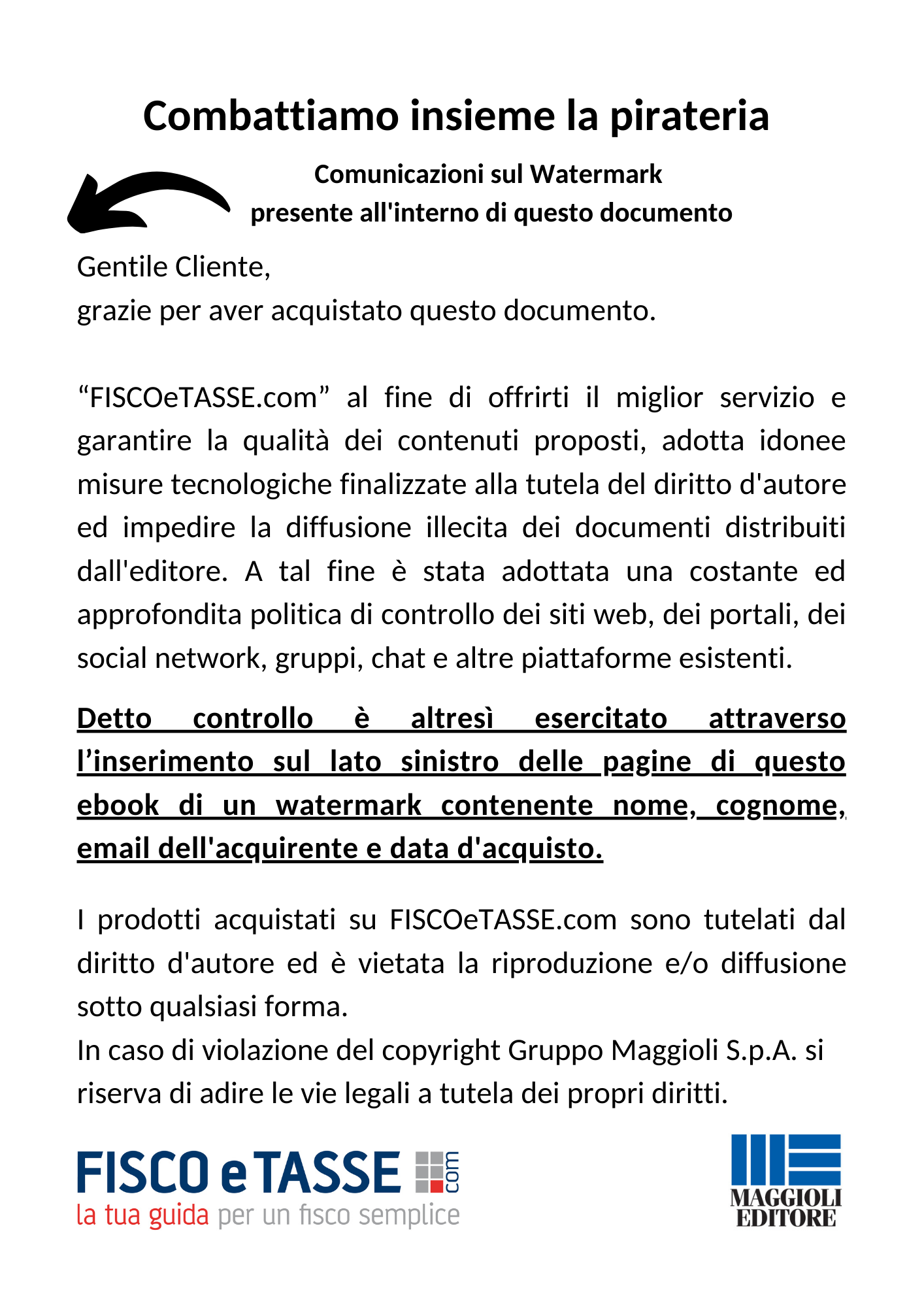
**IL SISTEMA DEI CONTROLLI DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE**

**Aggiornato con la Circolare n. 9/2022**

**del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali**

* L'organo di controllo
* Il revisore legale
* I controlli esterni
* Particolari forme di controllo



******

***Maddalena Tagliabue***

Si occupa di enti non profit fin da quando, nel 2003, è entrata nel team del dipartimento legale dell’Agenzia per le Onlus, che ha lasciato nel 2007 per dedicarsi alla libera professione, maturando esperienza nella consulenza ordinaria e straordinaria degli enti e nella definizione delle migliori strategie di governance degli stessi.

E’ autrice di numerose pubblicazioni su riviste specialistiche ed è e curatrice della pagina del sito di GSlex dedicata al Terzo Settore.

Si occupa di studio e ricerca nell'ambito della legislazione del terzo settore e ha partecipato, nel 2017, al Workshop di studio della Scuola Superiore Sant’Anna di Pisa sulla Riforma del Terzo Settore, sfociato in un Position Paper inviato al Parlamento per l’analisi ed il miglioramento degli schemi di decreto legislativo trasmessi dal Governo per l’espressione del parere ai sensi della legge n. 106 del 6 giugno 2016, Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale.

Con la Scuola Superiore Sant’Anna di Pisa e con la Fundraising Academy di Milano è docente di corsi di alta formazione di professionisti ed operatori del terzo settore ed è stata componente nel 2020 della Commissione di valutazione conclusiva dei Project Work dell'Executive Master in Social Entrepreneurship (formazione per imprenditori del terzo settore) di ALTIS (Alta Scuola Impresa e Società) dell'Università Cattolica.

**ISBN:** 9788891653888

Aprile 2022

© Copyright 2022 Maggioli

**www.fiscoetasse.com**



Indice

[Considerazioni introduttive 7](#_Toc65261506)

[1.](#_Toc65261507) [I controlli interni 10](#_Toc65261508)

[1.1 L’organo di controllo 11](#_Toc65261509)

[1.1.1 Le “Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore” elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. 11](#_Toc65261510)

[1.1.2 Quando è obbligatorio l’organo di controllo. Composizione monocratica e composizione collegiale. 12](#_Toc65261511)

[1.1.3 I requisiti di professionalità ed indipendenza. 13](#_Toc65261512)

[1.1.4 Nomina e accettazione dell’incarico. 16](#_Toc65261513)

[1.1.5 Gli ambiti da presidiare. 17](#_Toc65261514)

[1.1.5.1 L’osservanza della legge e dello statuto. 18](#_Toc65261515)

[1.1.5.2 Il rispetto dei principi di corretta amministrazione. 20](#_Toc65261516)

[1.1.5.3 Il rispetto delle disposizioni del d.lgs. n. 231/2001 e i rapporti con l’Organismo di Vigilanza 21](#_Toc65261517)

[1.1.5.4 L'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e il suo concreto funzionamento. 23](#_Toc65261518)

[1.1.5.5 L’adeguatezza del sistema di controllo interno 24](#_Toc65261519)

[1.1.5.6 L'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. 25](#_Toc65261520)

[1.1.5.7 La conformità del bilancio sociale alle linee guida ministeriali. Il bilancio di esercizio, il patrimonio minimo e gli obblighi antiriciclaggio. 26](#_Toc65261521)

[1.1.5.8 Scioglimento ed estinzione dell’ente, devoluzione del patrimonio 27](#_Toc65261522)

[1.1.6 Poteri di ispezione dell’organo di controllo 28](#_Toc65261523)

[1.1.7 Poteri-doveri dell’organo di controllo nei confronti dell’organo di amministrazione. 29](#_Toc65261524)

[1.1.8 Rapporti con gli altri organi sociali. 32](#_Toc65261525)

[1.1.8.1 Partecipazione all’assemblea degli associati 32](#_Toc65261526)

[1.1.8.2 Partecipazione alle riunioni dell’organo di amministrazione 34](#_Toc65261527)

[1.1.8.3 Scambio di informazioni con il revisore legale dei conti 35](#_Toc65261528)

[1.1.8.4 Rapporti con il sistema di controllo interno 35](#_Toc65261529)

[1.1.9 Le riunioni e le deliberazioni dell’organo di controllo 36](#_Toc65261530)

[1.1.10 Le relazioni dell’organo di controllo 38](#_Toc65261531)

[1.1.10.1 Relazione all’assemblea 38](#_Toc65261532)

[1.1.10.2 Relazione da includere nel bilancio sociale 41](#_Toc65261533)

[1.1.11 Il compenso ai componenti dell’organo di controllo 43](#_Toc65261534)

[1.1.12 Cessazione dall’incarico 44](#_Toc65261535)

[1.1.13 La responsabilità dei componenti dell’organo di controllo 46](#_Toc65261536)

[1.2 Il revisore legale dei conti 47](#_Toc65261537)

[1.2.1 Quando è obbligatorio il revisore legale dei conti 47](#_Toc65261538)

[1.2.2 I requisiti e il conferimento dell’incarico 48](#_Toc65261539)

[1.2.3 Lo svolgimento della revisione legale 48](#_Toc65261540)

[1.2.4 La responsabilità del revisore 50](#_Toc65261541)

[1.2.5 Il Codice Etico per i revisori legali 51](#_Toc65261542)

[1.2.6 La retribuzione per l’incarico di revisione 52](#_Toc65261543)

[1.2.7 Cessazione anticipata dell’incarico 52](#_Toc65261544)

[1.3 Il codice della crisi: estensibilità degli indicatori di allerta agli enti del terzo settore 54](#_Toc65261545)

[1.4 Decorrenza degli obblighi di nomina dell’organo di controllo e del revisore legale 56](#_Toc65261546)

[2.](#_Toc65261547) [I controlli esterni 60](#_Toc65261548)

[2.1 Il ministero del lavoro e delle politiche sociali 61](#_Toc65261549)

[2.2 Gli uffici del registro unico nazionale del terzo settore 63](#_Toc65261550)

[2.2.1 I requisiti necessari per l’iscrizione nel RUNTS: il contenuto necessario dell’atto costitutivo e dello statuto, oggetto del controllo. 65](#_Toc65261551)

[2.2.2 Verifiche per l’iscrizione in caso di trasmigrazione di ODV e APS secondo la Circolare n. 9/2022 e di iscrizione su domanda 68](#_Toc65261552)

[2.2.3 Il controllo triennale degli enti iscritti e la cancellazione dal RUNTS 73](#_Toc65261553)

[2.2.4 Oggetto del controllo nella procedura di estinzione degli ETS e nella procedura di devoluzione del patrimonio 75](#_Toc65261554)

[2.2.5 Il controllo sulle fondazioni secondo l’articolo 90 del Codice Terzo Settore: una norma da ripensare 76](#_Toc65261555)

[2.3 Altri organismi previsti dal codice del terzo settore con funzioni di vigilanza e controllo 77](#_Toc65261556)

[2.3.1 Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore 77](#_Toc65261557)

[2.3.2 I Centri di Servizio per il Volontariato 78](#_Toc65261558)

[2.3.3 Organismo nazionale di controllo dei centri di servizio per il volontariato 79](#_Toc65261559)

[2.3.4 Organismi territoriali di controllo dei centri di servizio per il volontariato 80](#_Toc65261560)

[2.4 I controlli fiscali, l’accertamento dei requisiti per l’iscrizione al runts e il godimento dei regimi fiscali agevolati 81](#_Toc65261561)

[2.4.1 La Guardia di Finanza. 83](#_Toc65261562)

[2.5 Le altre pubbliche amministrazioni e gli enti territoriali 85](#_Toc65261563)

[2.5.1 I rapporti delle “altre pubbliche amministrazioni” con gli Uffici del RUNTS 87](#_Toc65261564)

[2.6 Il controllo giurisdizionale 88](#_Toc65261565)

[3.](#_Toc65261566) [Particolari forme di controllo 92](#_Toc65261567)

[3.1 L’organismo di vigilanza 93](#_Toc65261568)

[3.2 Le reti associative 101](#_Toc65261569)

[3.3 Il controllo del notaio nelle fasi di costituzione, approvazione delle modifiche statutarie e di riconoscimento della personalità giuridica di enti già iscritti al RUNTS o che intendono iscriversi 103](#_Toc65261570)

[3.3.1 Il controllo del notaio sull’atto costitutivo 104](#_Toc65261571)

[3.3.2 Insussistenza delle condizioni per la costituzione, rifiuto del notaio e procedimento ex art.22, comma 3, CTS; la ratio del silenzio-rifiuto 108](#_Toc65261572)

[3.3.3 Il controllo del notaio sul requisito patrimoniale 109](#_Toc65261573)

[3.3.4 Il Consiglio Notarile di Milano sull’“Ottenimento della personalità giuridica da parte di associazione non riconosciuta mediante l’iscrizione al RUNTS e da parte di associazione non riconosciuta che già possieda la qualifica di ETS” 110](#_Toc65261574)

[3.4 Il ruolo del diritto di accesso degli associati nel sistema dei controlli 111](#_Toc65261575)

[3.5 Il cosiddetto monitoraggio civico 116](#_Toc65261576)

# Considerazioni introduttive

Il 3 luglio 2016 è entrata in vigore la legge n. 106/2016 che ha delegato il Governo ad emanare uno o più decreti legislativi per la riforma del Terzo settore dell’impresa sociale e del servizio civile universale, in attuazione della quale è stato adottato il Codice del Terzo settore (CTS) col decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117.

Tra i principi e criteri direttivi individuati dal delegante (art. 4 legge n. 106/2016) hanno assunto particolare rilievo quelli sanciti in materia di trasparenza, *accountability* e controllo:

* *definire forme e modalità di controllo degli enti ispirate ai princìpi di democrazia, eguaglianza, pari opportunità, partecipazione degli associati e dei lavoratori nonché ai princìpi di efficacia, di efficienza, di trasparenza, di correttezza e di economicità della gestione*;
* *disciplinare gli obblighi di controllo interno, di rendicontazione, di trasparenza e d'informazione nei confronti degli associati, dei lavoratori e dei terzi, differenziati anche in ragione della dimensione economica dell'attività svolta e dell'impiego di risorse pubbliche, tenendo conto di quanto previsto dal decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, nonché prevedere il relativo regime sanzionatorio*;
* *individuare specifiche modalità e criteri di verifica periodica dell'attività svolta e delle finalità perseguite;*
* *al fine di garantire l'assenza degli scopi lucrativi, disciplinare, nel pieno rispetto del principio di trasparenza, i limiti e gli obblighi di pubblicità relativi agli emolumenti, ai compensi o ai corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati;*
* *riorganizzare il sistema di registrazione degli enti attraverso la previsione di un Registro unico nazionale del Terzo settore”* (RUNTS) favorendone la piena conoscibilità in tutto il territorio nazionale e prevedendo in quali casi deve essere acquisita l'informazione o la certificazione antimafia;
* valorizzare il ruolo degli Enti del Terzo Settore (ETS) *e individuare criteri e modalità per l'affidamento agli enti dei servizi d'interesse generale, improntati al rispetto di standard di qualità e impatto sociale del servizio, obiettività, trasparenza nonché criteri e modalità per la verifica dei risultati in termini di qualità e di efficacia delle prestazioni*.

Anche l’articolo 7 della legge delega ha fornito indicazioni prescrittive in merito al tema dei controlli:

* *le funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo pubblico sugli enti del Terzo settore e sulle loro attività, finalizzate a garantire l'uniforme e corretta osservanza della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare ad essi applicabile, sono esercitate dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, in collaborazione, per quanto di competenza, con i Ministeri interessati nonché, per quanto concerne gli aspetti inerenti alla disciplina delle organizzazioni di volontariato di protezione civile, con il Dipartimento della protezione civile della Presidenza del Consiglio dei ministri, e con l'Agenzia delle entrate*, fermo restando il coordinamento della Presidenza del Consiglio dei Ministri e il raccordo con il Consiglio nazionale del Terzo settore;
* nell’ambito delle suddette attività il Ministero del lavoro e delle politiche sociali *promuove l'adozione di adeguate ed efficaci forme di autocontrollo degli enti del Terzo settore anche attraverso l'utilizzo di strumenti atti a garantire la più ampia trasparenza e conoscibilità delle attività svolte dagli enti medesimi, sulla base di apposito accreditamento delle reti associative di secondo livello o, con particolare riferimento agli enti di piccole dimensioni, con i centri di servizio per il volontariato*;
* il Ministero del lavoro *predispone linee guida in materia di bilancio sociale e di sistemi di valutazione dell'impatto sociale delle attività svolte dagli enti del Terzo settore* ovvero la valutazione qualitativa e quantitativa, sul breve, medio e lungo periodo, degli effetti delle attività svolte sulla comunità di riferimento rispetto all'obiettivo individuato.

La previsione di strumenti di controllo negli ETS è stata accolta con favore, rappresentando un presupposto indispensabile ai fini della realizzazione degli obiettivi di correttezza e trasparenza perseguiti dalla Riforma. Il controllo, infatti, è funzionale alla tutela di tutti gli interessi convergenti nel Terzo settore:

* dei fondatori, degli associati e dei volontari al perseguimento delle finalità statutarie e alla partecipazione alla vita dell’ente;
* degli utenti alla qualità dei servizi offerti;
* dei donatori al corretto utilizzo delle risorse erogate liberalmente;
* della pubblica fede con riferimento alla raccolta fondi con sollecitazione del pubblico;
* dello Stato e degli altri enti pubblici in ragione del regime fiscale agevolato di cui beneficiano gli Enti del Terzo Settore e delle altre misure di sostegno ad essi riconosciute.

Tuttavia, nell’attuazione dei suddetti obiettivi, il Codice del Terzo Settore ha delineato **un sistema policentrico, articolato e molto complesso** che suscita perplessità: esso presenta ridondanze e duplicazioni che pregiudicano la funzionalità stessa del sistema in termini di efficacia ed efficienza, oltre al rischio concreto che la concorrenza tra competenze di organi diversi può generare conflitti di giurisdizione e di giudicato nel senso lato del termine. La scarsa precisione nel linguaggio utilizzato contribuisce a rendere il sistema poco chiaro: i termini impiegati (controllo, monitoraggio, vigilanza) non sempre corrispondono a concetti diversificati e dal contenuto certo.

**Pur nella farraginosità della disciplina, è possibile distinguere i controlli svolti da organi interni all’ente da quelli svolti da soggetti esterni ad essi** ed è proprio sulla base di questo criterio di classificazione che procederemo all’esame delle diverse disposizioni del Codice del Terzo Settore, non prima però di aver sottolineato alcune condivisibili considerazioni della dottrina.

Pur rappresentando indubbiamente un appesantimento degli oneri imposti agli ETS, spesso peraltro non adeguatamente graduali e proporzionati, il Consiglio Nazionale di Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) considera il regime dei controlli “**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**. Del resto soltanto un sistema che privilegi il controllo continuativo e sostanziale dell’interesse generale perseguito, rispetto a finalità meramente egoistiche, indipendentemente dalla qualificazione dell’attività svolta per il raggiungimento dello scopo, consentirà di reprimere o dissuadere in origine tutti i fenomeni di abuso della qualifica di ETS”. Con specifico riferimento alla **nomina dell’organo di controllo**, **il CNDCEC invita gli ETS a non considerarla come un mero dovere di conformità alla normativa bensì come un’opportunità per realizzare un efficiente sistema di governance**, tanto da suggerire anche ai soggetti per i quali la nomina è facoltativa di procedere in tale direzione, naturalmente previa valutazione della fattispecie concreta.

È dunque **fondamentale che tutti gli operatori a diverso titolo coinvolti nella gestione e nella consulenza agli Enti del Terzo Settore acquisiscano una conoscenza sufficientemente approfondita della materia dei controlli,** alla quale si auspica di contribuire con il presente scritto

# 1.

# I controlli interni

**Il tema dei controlli interni in generale e dell’organo di controllo in particolare, non deve essere confuso con il cosiddetto *sistema di controllo interno[[1]](#footnote-1)***, definito dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili come l’insieme delle direttive, delle procedure e delle prassi operative adottate da un ente allo scopo di raggiungere, attraverso un adeguato processo di identificazione, misurazione, gestione e monitoraggio dei principali rischi[[2]](#footnote-2), i seguenti obiettivi:

* STRATEGICI, volti ad assicurare la conformità delle scelte del *management* alle direttive ricevute, all’oggetto e, nel caso degli Enti del Terzo Settore, alle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale che l’ente si propone di perseguire, nonché a garantire la salvaguardia del patrimonio e tutelare gli interessi degli stakeholders;
* OPERATIVI, volti a garantire l’efficacia e l’efficienza delle attività operative;
* DI REPORTING, volti a garantire l’attendibilità e l’affidabilità dei dati;
* DI CONFORMITÀ, volti ad assicurare la conformità delle attività alle leggi e ai regolamenti in vigore.

Un sistema di controllo interno è adeguato se permette la chiara e precisa indicazione dei principali fattori di rischio e ne consente il costante monitoraggio e la corretta gestione. **L’organo di controllo ha certamente tra le proprie funzioni**, anche se non espressamente previsto dal Codice del Terzo Settore, **quella di** **vigilare sull’adeguatezza del sistema di controllo interno**, qualora presente, mentre **il revisore legale definisce procedure di revisione appropriate** al sistema di controllo interno adottato.

1.1 L’organo di controllo

L’organo di controllo è da considerarsi una risorsa fondamentale per le organizzazioni non profit, sia di piccole che di medie e grandi dimensioni, tanto che da più parti è sorto **l’auspicio che anche gli enti non obbligati a nominarlo provvedano comunque** a dotarsi di tale organismo (eventualmente in forma monocratica). La credibilità esterna di un ente, infatti, passa anche attraverso processi di controllo autorevoli che concorrano a generare fiducia nei confronti dell’ente stesso.

La funzione essenziale dell’organo di controllo, come recentemente è stato ben evidenziato dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, è quella di **garantire ai terzi il corretto funzionamento dell’ente, supportando i processi decisionali nell’ottica del loro miglioramento**, nel rispetto del proprio ruolo e **senza appesantire l’organizzazione con oneri non strettamente necessari** al perseguimento delle finalità istituzionali.

L’attività dell’organo di controllo deve essere effettuata tenendo in considerazione le dimensioni, la complessità e le altre caratteristiche specifiche dell’ente controllato, sulla base della diligenza professionale richiesta dalla natura dell’incarico che determina **un’obbligazione di mezzi e non di risultato.**

1.1.1 Le “Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore” elaborate dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili.

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha pubblicato nel mese di dicembre 2020 il documento dal titolo “Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore”[[3]](#footnote-3) che vanno declinate in considerazione di ciascun caso concreto. Anche se indirizzate agli iscritti all’albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili[[4]](#footnote-4) rappresentano certamente un punto di riferimento valido **per tutti i componenti** dell’organo di controllo e pertanto **se ne darà ampiamente conto nei paragrafi successivi**.

1.1.2 Quando è obbligatorio l’organo di controllo. Composizione monocratica e composizione collegiale.

La nomina dell’organo di controllo è obbligatoria, ai sensi dell’articolo 30, commi 1, 2 e 4, del Codice del Terzo Settore (CTS), nelle seguenti ipotesi:

* per le fondazioni Enti del Terzo Settore (ETS);
* per le associazioni ETS, anche prive del riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato, qualora siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti:

1. totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000,00 euro;
2. ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000,00 euro;
3. dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati[[5]](#footnote-5);

* quando siano stati costituiti patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'articolo 10 del CTS, a prescindere da limiti quantitativi e dalla forma assunta dall’ente del Terzo settore costituente, purché con personalità giuridica ed iscritto nel Registro delle imprese.

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

* per i Centri di Servizio per il Volontariato (art. 61, co. 1, lett. k, e art. 65, co. 7, lett. e);
* se è prevista come tale dallo statuto.

Infine, la nomina dell’organo di controllo potrebbe essere obbligatoria, sempre a prescindere dai suddetti parametri, perché richiesta indirettamente da enti terzi (ad es.: enti pubblici in regime di convenzione, soggetti erogatori di contributi a destinazione vincolata, altri enti finanziatori o portatori di interessi).

L’organo di controllo, a scelta dell’ente, può essere monocratico o composto da più membri**[[6]](#footnote-6)**; **il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili[[7]](#footnote-7) ritiene preferibile che sia costituito da almeno tre membri**.

Lo statuto può anche prevedere la nomina:

* di un supplente (dotato della professionalità di cui al paragrafo seguente) nel caso di organo monocratico;
* di due supplenti (di cui almeno uno dotato della citata professionalità) nel caso di organo pluripersonale.

Nell’organo di controllo degli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria e la cui gestione finanziaria è sottoposta al controllo della Corte dei conti è obbligatoria la presenza di un rappresentante del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali[[8]](#footnote-8). In queste ipotesi, secondo l’interpretazione del Ministero, il controllo non deve essere inteso come una semplice verifica ex post ma come un elemento essenziale nella governance dell’ente.

Un componente dell'organo di controllo dei Centri di Servizi per il Volontariato (con funzioni di presidente, scelto tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro e con specifica competenza in materia di Terzo settore) è nominato dagli Organismi Territoriali di controllo di cui all’articolo 65 del CTS.

1.1.3 I requisiti di professionalità ed indipendenza.

Ai sensi del comma 5 dell’articolo 30 del CTS, il componente dell’organo di controllo, 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 e giuridiche;
* fra gli iscritti nel registro dei Revisori legali.

È necessario che si tratti di **professionisti in possesso di una profonda conoscenza della gestione, non solo organizzativa, degli Enti del Terzo Settore** e adeguatamente formati.

Ulteriori requisiti professionali**[[9]](#footnote-9)** possono essere stabiliti dallo statuto, che può anche prevedere la nomina:

1. di un supplente (dotato della citata professionalità) nel caso di organo monocratico;
2. di due supplenti (di cui almeno uno dotato della citata professionalità) nel caso di organo pluripersonale.

Qualora poi l’organo di controllo sia incaricato, ai sensi del comma 6 dell’articolo 30, anche della revisione legale, esso dev’essere integralmente costituito da revisori legali iscritti nell’apposito albo.

Oltre al requisito della professionalità, l’altro fondamentale principio che deve reggere la nomina e l’operato dell’organo di controllo è quello della indipendenza**[[10]](#footnote-10)**, che consente lo svolgimento dell’incarico secondo **principi di obiettività e di integrità**. In particolare, il requisito dell’indipendenza si sostanzia:

* 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 funzione, escludendo ogni fattore ad esso estraneo (indipendenza cosiddetta “di fatto”;
* nella condizione di non essere associato a situazioni o circostanze dalle quali un terzo informato, obiettivo e ragionevole trarrebbe la conclusione che la capacità del soggetto di svolgere l’incarico in modo obiettivo sia compromessa (indipendenza “apparente” o “formale”).

La legge identifica positivamente alcuni dei rischi per l’indipendenza. Ai sensi dell’art. 2399 del codice civile, cui l’articolo 30 del Codice del Terzo Settore rinvia, il soggetto designato (professionista o meno che sia) non accetta l’incarico (e se eletto vi rinuncia) se si verifica una delle seguenti situazioni:

1. è interdetto;
2. è inabilitato;
3. è sottoposto a liquidazione giudiziale;
4. è stato condannato a una pena che importa l'interdizione, anche temporanea, dai pubblici uffici o l’incapacità a esercitare uffici direttivi;
5. è amministratore dell’ente;
6. è amministratore di enti o di società direttamente o indirettamente controllati dall’ente;
7. è coniuge[[11]](#footnote-11), parente o affine entro il quarto grado degli amministratori dell’ente;
8. è coniuge[[12]](#footnote-12), parente o affine entro il quarto grado degli amministratori di società controllate;
9. 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 dalla lettera a) fino alla lettera h) individuano delle **presunzioni assolute**: al loro verificarsi, la causa di ineleggibilità e di decadenza opera di diritto e non è oggetto di alcuna valutazione discrezionale.

Con riferimento invece alle situazioni riconducibili alla lettera i), nel caso in cui ricorrano rapporti di lavoro dipendente con l’ente, l’indipendenza risulta certamente compromessa. Viceversa, in presenza di altri rapporti di natura patrimoniale, la sussistenza dell’incompatibilità deve essere **valutata caso per caso** in considerazione dei seguenti fattori:

1. la continuatività dei rapporti, 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 più incarichi occorre verificare se, per la reiterazione e per la rilevanza degli stessi, il rapporto possa qualificarsi come continuativo e, quindi, essere rilevante nella valutazione del rischio per l’indipendenza[[13]](#footnote-13);
2. il rischio di “dipendenza finanziaria”, che sussiste concretamente quando i compensi percepiti dall’ente sono superiori a un determinato livello rispetto al totale dei compensi percepiti[[14]](#footnote-14).

Il manifestarsi di tali situazioni deve indurre il componente dell’organo di controllo a ricercare tempestivamente una cosiddetta “misura di salvaguardia” adeguata alla riduzione dei rischi ad un livello accettabile. **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 solo componente dell’organo**.

Al di là ed oltre alle ipotesi configurate dalla legge, poiché non è possibile individuare e definire in astratto tutte le circostanze e i rapporti rilevanti che possano comprometterne l’obiettività, il componente dell’organo di controllo deve adottare, secondo il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, un sistema di valutazione dei rischi per la propria indipendenza con riferimento allo specifico caso ed individua le seguenti ipotesi esemplificative:

* 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.

Sempre secondo il Consiglio Nazionale dei Commercialisti, **non costituisce causa di ineleggibilità l’essere socio** dell’ente per il quale si è chiamati ad esercitare attività di controllo; viceversa **la nomina è incompatibile con l’attività di volontario** nell’ente medesimo.

1.1.4 Nomina e accettazione dell’incarico.

Nelle associazioni la nominadell’organo di controllo è affidata inderogabilmente all’assemblea[[15]](#footnote-15). Le associazioni che hanno un numero di associati non inferiore a cinquecento possono affidare la nomina ad altro organo sociale, “nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali”[[16]](#footnote-16). Lo statuto delle fondazioni può attribuire tale competenza all'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato[[17]](#footnote-17).

In ogni caso, il procedimento di nomina deve essere improntato al principio di trasparenza.

Si ritiene[[18]](#footnote-18) che l’assemblea degli associati o l’organo assembleare o di indirizzo nelle fondazioni sia competente anche ad indicare **il presidente**, quale soggetto di riferimento e di coordinamento dell’organo stesso, che deve essere in possesso dei requisiti di professionalità previsti dalla norma in esame ed al quale si devono attribuire, nei limiti della compatibilità, le prerogative che il codice civile riconosce al presidente del collegio sindacale delle società di capitali[[19]](#footnote-19).

Sebbene la legge non menzioni **l’accettazione dell’incarico è buona prassi** che i soggetti designati esprimano il proprio consenso in forma scritta, nel verbale di nomina o in atto separato. Nomina ed accettazione devono essere comunicati per l’iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore nel termine previsto dall’articolo 20 del D.M. 15 settembre 2020, a cura degli amministratori o, in caso di loro inerzia, dei componenti dell’organo di controllo stessi.

1.1.5 Gli ambiti da presidiare.

I commi 6 e 7 dell’articolo 30 CTS impongono i seguenti doveri all’organo di controllo:

* + vigilanza sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili;
  + vigilanza sull'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e sul suo concreto funzionamento;
  + monitoraggio dell'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, con particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8 CTS;
  + attestazione della conformità della redazione del bilancio sociale alle linee guida ministeriali emanate ai sensi dell’articolo 14 CTS;

Come rilevato da autorevole dottrina[[20]](#footnote-20), siamo in presenza di **un organo di *controllo* che *vigila, monitora, attesta …****;* l’unico passaggio in cui si parla di *controllo* è l’ultimo comma dell’articolo in esame. La “poco felice formulazione delle disposizioni” si inserisce in una disciplina già di per sé stessa articolata pertanto, nel prosieguo, salvo indicazioni particolari, utilizzeremo i diversi termini impiegati dal CTS come sinonimi di controllo.

L’organo di controllo può inoltre esercitare, al superamento dei limiti di cui all'articolo 31, comma 1, CTS la revisione legale dei conti[[21]](#footnote-21).

Ai sensi dell’articolo 28 del CTS, i componenti dell’organo di controllo rispondono nei confronti dell’ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, sulla base delle disposizioni del codice civile che regolano la responsabilità dei sindaci delle società per azioni[[22]](#footnote-22). Pertanto, come previsto dall’articolo 2407 del codice civile, essi **devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico**; sono responsabili della verità delle loro attestazioni e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio. Essi sono responsabili solidalmente con gli amministratori per i fatti o le omissioni di questi, quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi della loro carica.

#### 1.1.5.1 L’osservanza della legge e dello statuto

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

In particolare, costituiscono **oggetto del controllo**:

* la correttezza della procedura di nomina degli amministratori[[23]](#footnote-23), ai quali richiedere da subito un profilo dell’ente, dell'attività e dell'eventuale presenza di specifici adempimenti normativi legati alla tipologia di attività svolta. Sulla base di queste informazioni l’organo di controllo pianifica la propria attività;
* la correttezza della procedura di nomina di eventuali altri organi sociali;
* la convocazione, costituzione e deliberazione dell’organo di amministrazione, delle assemblee e di eventuali altri organi;
* lo svolgimento delle riunioni, soprattutto se svolte in videoconferenza;
* l’esercizio del diritto di voto, con attenzione ai quorum costitutivi fissati per la prima e seconda convocazione, ai quorum deliberativi (anche con riferimento al voto plurimo ai sensi dell’art. 24 del CTS), all’assegnazione del numero massimo di deleghe;
* l’esistenza e corretta tenuta dei libri contabili, fiscali e associativi, delle scritture contabili, degli adempimenti in materia fiscale e previdenziale, avvalendosi delle informazioni di cui l’eventuale incaricato della revisione legale dispone;
* la correttezza nell’effettuazione degli adempimenti posti in essere dagli organi delegati in esecuzione delle delibere;
* gli adempimenti imposti dal decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 15 settembre 2020, sul Registro Unico Nazionale del Terzo Settore[[24]](#footnote-24);
* la gestione delle risorse umane: dipendenti e volontari[[25]](#footnote-25);
* la gestione del patrimonio e delle entrate in relazione alla necessaria assenza (diretta ed indiretta) di lucro soggettivo;
* i rapporti con gli enti pubblici;
* l’organizzazione, il funzionamento e la rendicontazione del processo di raccolta fondi;
* l’osservanza di specifici requisiti per particolari tipologie di enti[[26]](#footnote-26).

Laddove si evidenziassero **violazioni o possibili violazioni** di legge o di statuto, l’organo di controllo richiede per scritto all’organo di amministrazione l’adozione di azioni correttive, facendone annotazione nei propri verbali e ne monitora la realizzazione. In caso di inerzia degli amministratori o di un loro inadeguato intervento, così come nei casi di urgenza e particolare gravità l’organo di controllo procede autonomamente quando consentito dalla normativa vigente[[27]](#footnote-27).

#### 1.1.5.2 Il rispetto dei principi di corretta amministrazione.

La vigilanza sul rispetto dei principi di corretta amministrazione ha ad oggetto la conformità delle scelte gestionali ai generali criteri di razionalità economica e la conformità del comportamento degli amministratori all’obbligo di diligenza che implica il dovere di acquisire le necessarie informazioni preventive, di porre in essere le dovute cautele e di effettuare le verifiche normalmente richieste in relazione alle circostanze.

L’organo di controllo deve verificare che:

* le scelte gestionali siano ispirate al principio 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;
* non siano compiute operazioni manifestamente imprudenti, azzardate e palesemente idonee a pregiudicare l’integrità del patrimonio sociale.

Non si tratta evidentemente di un controllo di merito sull’opportunità e la convenienza delle scelte di gestione, bensì di un **controllo sulla legittimità** di tali scelte **e sulla correttezza procedurale** per addivenire ad esse.

Esso si esplica attraverso la partecipazione alle riunioni dell’organo di amministrazione e/o sulla base delle informazioni provenienti dagli amministratori stessi e dal revisore legale ove nominato.

Ove riscontri criticità, l’organo di controllo può richiedere agli amministratori le opportune azioni correttive e i necessari chiarimenti sul loro operato. Nel caso in cui gli amministratori non forniscano i chiarimenti richiesti ovvero le informazioni fornite non siano sufficienti, può chiedere la convocazione dell’assemblea o provvedervi direttamente in caso di necessità ed urgenza, così come nell’ipotesi in cui l’organo competente non provveda tempestivamente.

Quando la violazione dei principi di corretta amministrazione integra le irregolarità di cui all’articolo 2409 del codice civile[[28]](#footnote-28), come previsto dall’articolo 29, comma 1, del Codice del Terzo Settore, l’organo di controllo può presentare **ricorso al tribunale**.

#### 1.1.5.3 Il rispetto delle disposizioni del d.lgs. n. 231/2001 e i rapporti con l’Organismo di Vigilanza

Il disposto normativo dell’articolo 30 prevede che l’organo di controllo vigili sull’osservanza della legge e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione “*anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231[[29]](#footnote-29), qualora applicabili*”.

Come noto, ai sensi del citato decreto “*L'ente è responsabile per i reati commessi nel suo interesse o a suo vantaggio: a) da persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; b) da persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui alla lettera a)*”[[30]](#footnote-30).

Strumenti indispensabili per prevenire il rischio di incorrere nella descritta responsabilità amministrativa derivante da reato, sono l’adozione di un modello organizzativo di gestione e controllo (cosiddetto Modello 231) e la nomina di un Organismo di Vigilanza che ne sorvegli la corretta applicazione[[31]](#footnote-31).

Dopo l’entrata in vigore del decreto 231 si è lungamente discusso della sua **applicabilità agli enti non lucrativi**[[32]](#footnote-32). Appare condivisibile la posizione della dottrina secondo la quale “l’estensione delle disposizioni in materia di responsabilità amministrativa degli enti alle organizzazioni non profit è giustificata non soltanto dal tenore letterale della norma[[33]](#footnote-33), ma anche dal fatto che il variegato mondo del non profit ricorre sempre più frequentemente all’esercizio di attività imprenditoriale che, nonostante il presunto carattere strumentale, diviene economicamente rilevante”[[34]](#footnote-34).

Per i soggetti operanti nel terzo settore cui le pubbliche amministrazioni affidano servizi alla persona l’ANAC[[35]](#footnote-35) ha stabilito un vero e proprio obbligo[[36]](#footnote-36) di dotarsi del **Modello 231**, “che preveda:

* l’individuazione delle aree a maggior rischio di compimento di reati;
* la previsione di idonee procedure per la formazione e l’attuazione delle decisioni dell’ente nelle attività definite a maggior rischio di compimento di reati;
* l’adozione di modalità di gestione delle risorse economiche idonee ad impedire la commissione dei reati;
* la previsione di un appropriato sistema di trasmissione delle informazioni all’organismo di vigilanza;
* la previsione di misure di tutela dei dipendenti che denunciano illeciti;
* l’introduzione di sanzioni per l’inosservanza dei modelli adottati”.

Il Modello deve essere approvato dal Consiglio di Amministrazione.

Tenuto conto delle peculiarità del Terzo Settore, l’Istituto di Ricerca dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, in collaborazione con il relativo Consiglio Nazionale, ha presentato il documento “Il modello 231/2001 per gli enti non profit: una soluzione per la gestione dei rischi”. In esso viene effettuato un approfondimento delle fasi di costruzione del modello organizzativo, dell’individuazione dei soggetti a rischio e delle caratteristiche e delle attività dell’organismo di vigilanza.

Con riferimento a quest’ultimo, secondo l’ANAC, gli Enti del Terzo settore affidatari dei servizi sociali, oltre ad adottare il Modello 231, devono nominare un “**organismo deputato alla vigilanza sul funzionamento e sull’osservanza del modello e all’aggiornamento dello stesso** (cui attribuire autonomi poteri di iniziativa e di controllo)”, il cosiddetto Organismo di Vigilanza che approfondiremo in seguito, oltre a “prevedere ed attuare **adeguate forme di controllo sull’operato dell’organismo medesimo**”.

Qualora non sia stato istituito l’Organismo di Vigilanza, i compiti ad esso spettanti saranno esercitati dall’organo di controllo; in sua presenza, invece, l’organo di controllo acquisisce da esso informazioni applicando, ove possibile, le Norme di comportamento del Collegio sindacale di società non quotate[[37]](#footnote-37).

#### 1.1.5.4 L'adeguatezza dell'assetto organizzativo, amministrativo e contabile e il suo concreto funzionamento.

Il CNDCEC definisce l’**assetto organizzativo** come il complesso delle direttive e delle procedure stabilite per garantire che il potere decisionale sia assegnato ed effettivamente esercitato secondo un appropriato livello di competenza e responsabilità. Un assetto organizzativo è adeguato se presenta una struttura **compatibile alle dimensioni dell’ente, alla natura e alle modalità di perseguimento dello scopo** e se presenta i seguenti requisiti:

* organizzazione gerarchica e redazione di un organigramma con chiara identificazione delle funzioni, dei compiti e delle 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;
* esistenza di procedure che assicurino la presenza di personale con adeguata professionalità e competenza, ivi inclusa la presenza di piani strutturati di formazione del personale dipendente e dei volontari;
* ove sia presente 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 svolgerla.

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

* acquisisce la conoscenza dell’assetto organizzativo;
* verifica la corrispondenza tra la struttura decisionale e le deleghe depositate presso il RUNTS (o il registro delle imprese per gli ETS commerciali);
* legge i verbali precedenti relativi al periodo di tempo ritenuto significativo.

Nel corso dell’incarico:

* vigila che l’organo amministrativo valuti costantemente l’adeguatezza dell’assetto organizzativo;
* pianifica e svolge interventi di vigilanza periodici;
* segnala agli amministratori eventuali profili di non adeguatezza, suggerendo eventuali azioni correttive, monitorandone l’adozione e verificandone l’efficacia.

Il CNDCEC definisce **l’assetto amministrativo‐contabile** 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, coerentemente con i principi contabili adottati. Un sistema amministrativo‐contabile è 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.

L’adeguatezza e il corretto funzionamento del sistema amministrativo-contabile è responsabilità esclusiva dell’organo di amministrazione, al quale l’organo di controllo segnala eventuali criticità riscontrate esercitando la vigilanza che non ha ad oggetto il merito (i risultati dell’amministrazione) bensì **l’efficienza e la funzionalità del sistema**.

#### 1.1.5.5 L’adeguatezza del sistema di controllo interno

L’organo di controllo vigila sull’adeguatezza del sistema di controllo interno[[38]](#footnote-38) sulla base di un giudizio professionale che tenga conto delle caratteristiche dell’ente, in relazione alle dimensioni, alla complessità del settore in cui l’ente opera, nonché agli obiettivi che quest’ultimo si propone di conseguire.

Si tratta di un controllo sintetico complessivo volto a verificare che le procedure adottate consentano un efficiente monitoraggio dei fattori di rischio, la tempestiva rilevazione e una corretta gestione delle criticità.

Sul piano operativo, l’organo di controllo esamina la documentazione disponibile, con particolare riferimento ai manuali operativi, i regolamenti interni, l’organigramma e le eventuali altre mappature dei processi disponibili (pur se realizzate per altre finalità quali, ad esempio, le certificazioni di qualità).

#### 1.1.5.6 L'osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

L’organo di controllo esercita il monitoraggio sull’osservanza delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, avuto particolare riguardo alle disposizioni di cui agli articoli 5, 6, 7 e 8 del Codice del Terzo Settore. Il bilancio sociale dà atto degli esiti del monitoraggio.

Il controllo ha per oggetto:

* l’esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale indicate nello statuto e l’assenza di attività estranee agli scopi istituzionali;
* il rispetto del rapporto di secondarietà e strumentalità delle attività diverse rispetto a quelle di interesse generale[[39]](#footnote-39);
* il rispetto nelle raccolte pubbliche di fondi dei principi di verità, trasparenza e correttezza;
* il perseguimento dell’assenza di scopo di lucro soggettivo e il rispetto del divieto di distribuzione anche indiretta di utili.

Del monitoraggio posto in essere rispetto ai suddetti aspetti e dei relativi esiti l’organo di controllo dà conto in una relazione che costituisce parte integrante del bilancio sociale.

Come evidenziato nel capitolo 2, i compiti di monitoraggio sul perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale sono affidati anche all’Ufficio del RUNTS. “Nulla quaestio, pertanto, negli enti dove non vi sia l’organo di controllo, mentre per gli altri si renderebbe opportuno un collegamento tra i due soggetti (ad esempio non è chiarito se l’organo interno possa o debba riferire all’Ufficio, ovvero se quest’ultimo possa / debba intervenire su richiesta dell’organo di controllo”[[40]](#footnote-40). A parere di chi scrive, **l’organo di controllo dovrebbe riferire all’Ufficio del RUNTS solo qualora le criticità emerse nel corso della propria attività non risultino sanabili / sanate attraverso le “procedure interne” di cui al presente capitolo. Viceversa, si ritiene che l’Ufficio debba intervenire se interpellato sul punto dall’organo di controllo**.

#### 1.1.5.7 La conformità del bilancio sociale alle linee guida ministeriali. Il bilancio di esercizio, il patrimonio minimo e gli obblighi antiriciclaggio.

L’organo di controllo attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida approvate con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali del 4 luglio 2019[[41]](#footnote-41).

**Con riferimento al bilancio di esercizio, i compiti dell’organo di controllo differiscono a seconda che sia incaricato della revisione legale o meno**.

In questa seconda ipotesi:

* è chiamato a svolgere un controllo sintetico complessivo volto a verificare la corrispondenza tra i valori della contabilità sociale e i pertinenti valori riportati in bilancio e che questo sia stato correttamente redatto in conformità alla modulistica prevista dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020, depositato e pubblicato regolarmente;
* non deve effettuare controlli analitici di merito sul trattamento contabile delle poste di bilancio, né esprimere un giudizio sulla sua attendibilità o verificarne la verità, correttezza e chiarezza.

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 è a conoscenza. Se queste non risultano correttamente rappresentate, dopo essersi confrontato con gli amministratori e con il revisore, se nominato, tratta la questione nella sua relazione all’assemblea.

Una particolare attenzione deve essere dedicata al patrimonio minimo degli enti con personalità giuridica[[42]](#footnote-42): quando risulta che esso è diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, è l’organo di controllo che, in caso di inerzia degli amministratori, deve provvedere senza indugio alla convocazione dell’assemblea per le conseguenti delibere:

* 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.

**All’organo di controllo, in assenza del revisore legale, spetta anche l’adeguata verifica antiriciclaggio**, che deve effettuare entro 30 giorni dalla nomina, consistente nelle seguenti fasi da porre in essere secondo le regole tecniche del CNDCEC[[43]](#footnote-43):

* analisi del rischio (limitatamente all’ente) (artt. 15 e 16, D.Lgs. n. 231/2007[[44]](#footnote-44));
* 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:

1. eventuali segnalazioni di operazioni sospette evidenziate nell’ambito del proprio ufficio (artt. 36‐41, D.Lgs. n. 231/2007);
2. eventuali denunce di irregolarità in tema di contanti e titoli al portatore (artt. 49‐51, D.Lgs. n. 231/2007).

#### 1.1.5.8 Scioglimento ed estinzione dell’ente, devoluzione del patrimonio

Nell’ambito del controllo sul rispetto della legge e dello statuto e dei principi di corretta amministrazione, l’organo di controllo deve vigilare anche sull’eventuale procedura di estinzione dell’ETS e devoluzione del patrimonio, con particolare attenzione alla **fase iniziale del procedimento**. Qualora sia intervenuta una causa di scioglimento o di estinzione prevista dalla legge o dallo statuto e non rilevata dagli amministratori, il controllore dovrà evidenziare loro per iscritto la circostanza rilevante; qualora gli amministratori rimangano inerti, convoca di propria iniziativa l’assemblea. Se questa non assume le delibere conseguenti, l’organo di controllo, ai sensi de ai sensi dell’articolo 20 del decreto ministeriale 15 settembre 2020, informa l’ufficio competente del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore per gli opportuni provvedimenti[[45]](#footnote-45).

La vigilanza dell’organo di controllo perdura durante la **fase della** **liquidazione**, nel corso della quale verifica che il liquidatore:

* + - annoti la propria nomina e proceda a iscrivere la delibera di scioglimento e di estinzione presso l’ufficio competente del Registro Unico;
    - richieda all’organo di amministrazione la consegna dei beni e delle scritture contabili;
    - rediga l’inventario dei beni e proceda a comunicarlo al Presidente del Tribunale competente;
    - provveda ad annotare presso il Registro Unico 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 insieme al bilancio finale;
    - informi il Presidente del Tribunale della chiusura della liquidazione.

La vigilanza è svolta, infine, anche nella **fase di** **devoluzione dei beni che residuano**, per la quale è necessario il parere favorevole all’ufficio competente del Registro Unico.

1.1.6 Poteri di ispezione dell’organo di controllo

Per lo svolgimento delle funzioni, i componenti dell'organo di controllo possono in qualsiasi momento procedere, anche individualmente, ad atti di ispezione e di controllo e a tal fine possono chiedere agli amministratori notizie sull'andamento delle operazioni sociali o su determinati affari[[46]](#footnote-46).

Qualora un componente proceda autonomamente ad atti di ispezione è opportuno che degli atti compiuti sia data tempestiva informazione scritta agli altri componenti. In ogni caso, gli atti di ispezione e controllo devono essere oggetto di apposita verbalizzazione.

Le informazioni richieste agli amministratori possono essere rilasciate per iscritto dagli stessi, con un apposito rapporto, oppure verbalmente. In questo secondo caso, è buona prassi che l’organo di controllo comunichi agli amministratori il proprio verbale, o un estratto, che riepiloghi i dati e le informazioni ricevute, chiedendone conferma.

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.

Per il compimento di singoli atti confinati nell’alveo della fase cognitiva e istruttoria **ciascun componente dell’organo di controllo può avvalersi di propri dipendenti e di ausiliari[[47]](#footnote-47),** sotto la propria responsabilità e a proprie spese, previa informativa agli altri membri. In particolare, il componente dell’organo di controllo può avvalersi di:

* dipendenti e collaboratori del proprio studio professionale, compresi i praticanti;
* soggetti esterni, persone fisiche o giuridiche.

Questi soggetti devono essere in possesso dei requisiti di indipendenza previsti per i componenti dell’organo di controllo e dei requisiti tecnico‐professionali idonei allo svolgimento dei compiti loro affidati, rispetto ai quali sono tenuti al rispetto dei doveri di riservatezza in merito alle informazioni acquisite[[48]](#footnote-48).

Oltre che attraverso atti di ispezione e specifiche richieste, l’acquisizione di informazioni avviene normalmente anche attraverso i flussi di comunicazione nei rapporti con gli altri organi, dei quali ci occupiamo nel paragrafo successivo.

1.1.7 Poteri-doveri dell’organo di controllo nei confronti dell’organo di amministrazione.

Omissioni degli amministratori

L’organo di controllo svolge funzioni vicarie degli amministratori inadempienti / inerti nei casi previsti dal Codice del Terzo Settore, che abbiamo già esaminato nel corso della precedente trattazione e che di seguito si riassumono:

1. convoca l’assemblea dei soci o l’organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, nei casi di perdita del patrimonio degli enti riconosciuti di oltre un terzo del patrimonio[[49]](#footnote-49);
2. presenta al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore le istanze relative allo scioglimento e alla liquidazione dell’ente[[50]](#footnote-50);
3. effettua gli aggiornamenti e i depositi al suddetto Registro secondo le modalità di cui all’art. 20 del decreto ministeriale 15 settembre 2020.

Convocazione dell’assemblea

L’organo di controllo, previa delibera in tal senso[[51]](#footnote-51), convoca l’assemblea[[52]](#footnote-52), dandone preventiva comunicazione al presidente dell’organo di amministrazione, redigendo l’ordine del giorno cui allegare eventualmente una relazione. La convocazione è effettuata qualora ne ricorrono i presupposti e cioè, oltre che nell’ipotesi di cui al punto precedente, qualora siano ravvisabili fatti censurabili di rilevante gravità e vi sia urgente necessità di provvedere.

Riscontro di fatti censurabili

Quando l’organo di controllo ravvisi

* violazioni della legge, dello statuto o dei principi di corretta amministrazione;
* inadeguatezza dell’assetto organizzativo, dell’assetto amministrativo‐contabile;
* irregolarità nella gestione;
* assenza di adeguati flussi informativi

ne dà tempestiva comunicazione 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, l’organo di controllo può richiedere la convocazione dell’assemblea; in caso di inerzia, qualora i fatti individuati siano di rilevante gravità e vi sia urgenza di provvede autonomamente.

Azione di responsabilità

In caso di inerzia dell’assemblea, l’organo di controllo può promuovere l’azione di responsabilità nei confronti degli amministratori che nella gestione hanno compiuto gravi irregolarità 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 il danno.

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[[53]](#footnote-53).

Indagini sui fatti denunciati dagli associati

L’organo di controllo è tenuto ad indagare su fatti censurabili denunciati dai soci[[54]](#footnote-54) di cui possono essere venuti a conoscenza attraverso l’esercizio del diritto di accesso previsto dall’articolo 15, comma 3, del Codice del Terzo Settore. Sul tema si veda il capitolo 3.4.

Denuncia al Tribunale

Ai sensi del comma 1 dell’articolo 29 del CTS, l’organo di controllo ha il potere‐dovere di promuovere il controllo giudiziario 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.

Presupposto della denuncia è una specifica delibera dell’organo di controllo, con la quale, uno dei componenti deve essere autorizzato a conferire apposita procura alla lite ad un difensore.

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

La rilevanza delle irregolarità deve essere valutata in relazione alla natura e alle caratteristiche dell’attività esercitata e alle dimensioni dell’ente controllato, mentre la gravità in rapporto ai potenziali effetti delle violazioni conseguenti sia agli atti che alle omissioni ascrivibili agli amministratori.

IL CNDCEC suggerisce, qualora i sospetti di irregolarità non assumano la connotazione di fondatezza e gravità suddetta, lo svolgimento preventivo di 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.

1.1.8 Rapporti con gli altri organi sociali.

L’assenza di regole relative alla partecipazione dei componenti dell’organo di controllo alle riunioni degli altri organi sociali ha implicato un attento vaglio delle disposizioni del codice civile da parte del CNDCEC[[55]](#footnote-55), che ha ritenuto di colmare il vuoto normativo con alcune disposizioni previste dal libro V, nei limiti della compatibilità. Ciò in quanto la partecipazione alle riunioni dell’assemblea dei soci e dell’organo di amministrazione assicura l’acquisizione di informazioni necessarie per lo svolgimento dell’attività di vigilanza e controllo. In particolare, rileva il CNDCEC, “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”. Si tratta di **passare dalla logica della *cura* alla logica della *prevenzione.***

#### 1.1.8.1 Partecipazione all’assemblea degli associati

I componenti dell’organo di controllo partecipano all’assemblea[[56]](#footnote-56), **debitamente informati e documentati per verificarne il regolare svolgimento**. Essi, in particolare, vigila che:

* siano osservate le formalità per la regolare convocazione e per il regolare funzionamento dei lavori assembleari;
* le delibere siano assunte nel rispetto dei punti dell’ordine del giorno e dei quorum costitutivi e deliberativi;
* le deliberazioni risultino dal verbale, sottoscritto dal presidente e dal segretario, che deve essere redatto senza ritardo[[57]](#footnote-57);
* nel verbale siano riassunte, su richiesta degli associati, le dichiarazioni rese dagli stessi;
* il verbale sia poi trascritto, anche se redatto per atto pubblico, nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’assemblea tenuto dall’organo di amministrazione[[58]](#footnote-58);
* nel caso in cui l’assemblea di prima convocazione sia andata deserta, che questo venga verbalizzato 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 sia redatto in modo adeguato per documentare i fatti avvenuti, le dichiarazioni rese e le decisioni assunte;
* il verbale dia conto: della data dell’assemblea, dell’identità dei partecipanti (anche per allegato) e delle modalità e del risultato delle votazioni con l’indicazione degli associati favorevoli, astenuti e contrari ad ogni singola deliberazione.

Nel corso dell’adunanza, i componenti dell’organo di controllo riferiscono all’assemblea 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 dai soci ai sensi dell’art. 29, co. 2, CTS[[59]](#footnote-59);
* le denunce proposte al Tribunale ai sensi dell’art. 29, co. 1, CTS[[60]](#footnote-60);
* l’esercizio dell’azione di responsabilità contro gli amministratori ai sensi dell’art. 28 CTS[[61]](#footnote-61).

Qualora, nonostante l’intervento dell’organo di controllo, l’assemblea assumesse deliberazioni in contrasto con la legge o lo statuto, esso è legittimato ad impugnarle.

#### 1.1.8.2 Partecipazione alle riunioni dell’organo di amministrazione

I componenti dell’organo di controllo partecipano alle riunioni dell’organo di amministrazione, **debitamente informati e documentati**. IL CNDCEC 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.[[62]](#footnote-62), 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”[[63]](#footnote-63).

I componenti dell’organo di controllo accertano la **regolare convocazione e costituzione** dell’organo di amministrazione e verificano il **regolare svolgimento della riunione**, prestando particolare attenzione ai casi di potenziale conflitto di interessi[[64]](#footnote-64).

Nel corso della riunione, l’organo di controllo evidenzia le irregolarità che riscontra affinché siano eliminate e, qualora esse siano di particolare gravità e vi sia urgenza di provvedere, previa comunicazione al presidente dell’organo di amministrazione, può provvedere direttamente alla convocazione dell’assemblea al fine di informare tempestivamente gli associati e affinché siano assunti gli opportuni provvedimenti. In caso di inerzia dell’assemblea, l’organo di controllo può proporre denunzia al Tribunale[[65]](#footnote-65).

L’organo di controllo può impugnare le deliberazioni dell’organo di amministrazione contrarie alla legge e/o allo 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** [[66]](#footnote-66)(art. 28 CTS).

#### 1.1.8.3 Scambio di informazioni con il revisore legale dei conti

È opportuno che tra l’organo di controllo e il soggetto incaricato della revisore legale si attivi un flusso di informazioni **specifico e tempestivo**, al fine di scambiare reciprocamente le risultanze delle verifiche svolte nell’ambito delle rispettive competenze. 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, 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;
* 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;
* gli elementi contenuti nel progetto di bilancio ritenuti meritevoli di particolari analisi;
* i dati e le notizie sulla corretta tenuta della contabilità, sui libri contabili e fiscali, sul pagamento delle imposte, i contributi previdenziali e gli altri oneri cui l’ente è tenuto, sulla corretta redazione del bilancio di esercizio.

#### 1.1.8.4 Rapporti con il sistema di controllo interno

Nel caso in cui l’ente abbia adottato un sistema di controllo interno[[67]](#footnote-67) strutturato e di nominare un soggetto preposto a tale funzione, quest’ultimo costituisce per l’organo di controllo un importante interlocutore da cui acquisire informazioni.

All’inizio dell’incarico e nel corso dello stesso, l’organo di controllo acquisisce le informazioni relative alla struttura di controllo interno, alle eventuali anomalie riscontrate nell’operatività delle relative procedure, nonché ai rischi identificati e alle procedure definite per la gestione e il contenimento degli stessi.

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 relative risposte sono verbalizzate nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo di controllo.

1.1.9 Le riunioni e le deliberazioni dell’organo di controllo

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[[68]](#footnote-68), pur **nel rispetto del principio di collegialità** nel caso di organo pluripersonale.

In sede di pianificazione della propria attività è utile che l’organo di controllo provveda a prestabilire un **calendario delle riunioni**, da tenersi indicativamente ogni novanta giorni[[69]](#footnote-69), salvo diversa previsione dello statuto. Nell’ipotesi di organo monocratico, l’unico componente dovrebbe provvedere a redigere almeno ogni novanta giorni appositi verbali nei quali dia evidenza dell’attività svolta e dei controlli effettuati.

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

Se lo statuto lo consente, al verificarsi di determinate circostanze[[70]](#footnote-70) è consentita la riunione attraverso **strumenti di telecomunicazione**, cioè audioconferenza, videoconferenza o videoscrittura (chat room)[[71]](#footnote-71).

In questo caso, per la validità della riunione è richiesto che: (i) tutti i partecipanti possano essere identificati e di tale identificazione si dia atto nel relativo verbale; (ii) sia consentito a tutti i partecipanti di seguire la discussione rendendo possibile l’intervento in tempo reale nella trattazione degli argomenti affrontati; (iii) sia consentito ai singoli componenti dell’organo di controllo di scambiarsi tempestivamente la documentazione oggetto di analisi.

Qualora per svolgere le verifiche programmate risulti necessario acquisire della documentazione, il CNDCEC ritiene preferibile che almeno un componente sia fisicamente presente nella sede dell’ente, unitamente al soggetto responsabile di fornire la documentazione unitamente, se possibile, al direttore o responsabile amministrativo o altra figura apicale dell’ente.

Il verbale della riunione, redatto da un componente, potrà essere approvato tramite condivisione dello stesso con gli altri membri dell’organo, sottoscritto dal solo presidente, trascritto nel libro dell’organo di controllo e oggetto di sottoscrizione da parte degli altri componenti collegati in telecomunicazione alla prima occasione utile.

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

Il CNDCEC ritiene che per la tenuta del **libro delle adunanze e delle deliberazioni** 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: deve essere numerato progressivamente in ogni pagina e bollato in ogni foglio. Trattandosi di un libro sociale[[72]](#footnote-72), deve essere conservato presso la sede sociale, salva la possibilità che sia custodito presso lo studio o il domicilio del presidente 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.

Il presidente (o il componente segretario o il componente dell’organo monocratico), per la formale redazione del **verbale**, può 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 ma naturalmente il componente dissenziente ha il diritto di far mettere a verbale il proprio dissenso. In particolare, il verbale deve dare evidenza:

* della data e del luogo della riunione;
* dei componenti intervenuti e di quelli assenti[[73]](#footnote-73) (giustificati e non giustificati);
* delle persone, che invitate, sono intervenute alla riunione e della loro qualifica;
* delle attività svolte e degli accertamenti eseguiti;
* delle conclusioni raggiunte e delle deliberazioni adottate, nonché dell’eventuale dissenso di uno o più dei componenti;
* dei documenti eventualmente pervenuti da altri organi, comitati o soggetti.

1.1.10 Le relazioni dell’organo di controllo

#### 1.1.10.1 Relazione all’assemblea

In analogia a quanto previsto dal codice civile per le società[[74]](#footnote-74), il CNDCEC individua in capo all’organo di controllo l’obbligo di redigere annualmente una relazione per riferire all’assemblea in merito all’attività svolta nell’adempimento dei propri doveri, evidenziandone gli aspetti più significativi. Il CNDCEC ha altresì definito la struttura e il contenuto di massima della relazione, riportati di seguito.

**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 obbiettivi 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 obbiettivi previsionali individuati e posti dall’organo di amministrazione;
  + dell’analisi periodica dei flussi di cassa attuali e prospettici in relazione agli obbiettivi 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 denunzie 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 l’ente abbia redatto il bilancio nella forma del rendiconto per cassa l’organo di controllo avrà cura di evidenziare tale circostanza, specificando il non superamento dei limiti di legge per l’adozione di tale forma.

L’organo di controllo non incaricato della revisione legale 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*

Ciascun componente ha il diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso e le relative motivazioni. La relazione così redatta è sottoscritta da tutti i componenti l’organo di controllo.

* *Aspetti procedurali e sottoscrizione delle Relazione annuale*

La relazione 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.

* *Deposito della Relazione annuale*

La relazione è depositata presso la sede dell’ente almeno quindici giorni prima della data dell’assemblea.

#### 1.1.10.2 Relazione da includere nel bilancio sociale

Ai sensi dell’articolo 30 CTS, come abbiamo precedentemente spiegato, l’organo di controllo attesta che il bilancio sociale sia stato redatto in conformità alle linee guida di cui al decreto del Ministero del Lavoro 4 luglio 2019. La sezione 8, paragrafo 6, delle Linee Guida dispone che il bilancio sociale dia conto del monitoraggio posto in essere con riferimento ad alcuni aspetti specifici mediante la relazione dell'organo di controllo, costituente parte integrante del bilancio sociale stesso.

Non essendovi specifiche disposizioni in merito alla struttura della relazione sul monitoraggio e all’attestazione di conformità, il CNDCEC ritiene che possa essere redatto un unico documento suddiviso 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.

Gli aspetti specifici rispetto ai quali l’organo di controllo deve relazionare sono:

* l’esercizio in via esclusiva o prevalente delle attività di interesse generale di cui all’art. 5, comma 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, comma 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, commi 1 e 2, del CTS, tenendo conto degli indici di cui all’art. 8, comma. 3, lettere da a) a e).
* la seconda sezione (sezione B) costituita dall’attestazione di conformità del bilancio sociale alle citate linee guida.

Sempre secondo il CNDCEC, la sezione dovrebbe suddividersi nei seguenti paragrafi:

* *Titolo/intestazione dell’attestazione che indichi lo scopo del documento*
* *Destinatari dell’attestazione:* l’organo statutariamente competente ad approvare il bilancio.
* *Identificazione e descrizione dell’oggetto dell’incarico e delle linee guida di riferimento.*
* *Svolgimento delle verifiche, individuazione degli obiettivi e modalità di esecuzione degli accertamenti.* 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:* 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.Nel caso di attestazione di conformità, le conclusioni possono essere espresse “in forma positiva” o “in forma negativa” e il giudizio articolato nella opzione “senza modifica” oppure “con modifica”.L’espressione “in forma positiva” significa che il bilancio sociale è stato redatto, in tutti gli aspetti significativi, in conformità con le linee guida; l’espressione “in forma negativa” significa che 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.L’attestazione di non conformità viene rilasciata allorquando la mancanza di uno dei presupposti fondamentali 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:* il quarto paragrafo è dedicato ad eventuali propostee indicazioni relative a possibili miglioramenti di carattere sia procedurale sia informativo.

Ciascun componente ha il diritto di far iscrivere a verbale i motivi del proprio dissenso; il verbale è trascritto nel libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo di controllo.

L’attestazione si conclude con approvazione da parte dell’organo di controllo: è apposta l’indicazione del luogo e della data e la sottoscrizione di ciascuno dei componenti, indicando il proprio ruolo all’interno dell’organo di controllo (presidente o componente effettivo).

L’attestazione, poi, è inviata all’organo statutariamente deputato ad approvare il bilancio sociale, secondo le indicazioni previste dallo statuto e, in ogni caso, in tempo utile per la procedura di approvazione del bilancio stesso.

1.1.11 Il compenso ai componenti dell’organo di controllo

Il riconoscimento di un equo compenso[[75]](#footnote-75) è **funzionale al mantenimento dell’indipendenza** e a garantire un appropriato impegno professionale. Secondo il CNDCEC l’attribuzione dell’incarico a titolo gratuito è addirittura lesiva della **credibilità dell’organo di controllo**.

Il compenso è determinato dall’assemblea[[76]](#footnote-76) all’atto della nomina per l’intera durata dell’incarico oppure con la previsione di modalità di adeguamento in caso di modifica delle attività previste dalla legge, dallo statuto o dalle autorità di vigilanza.

L’adeguatezza del compenso si determina sulla base dei seguenti elementi[[77]](#footnote-77):

* l’ampiezza e la complessità dell’incarico in relazione alla natura, alla dimensione anche economica (numero di associati e volontari, volume di entrate, etc.), al settore di attività, all’assetto organizzativo e alle altre caratteristiche dell’ente;
* l’impegno temporale richiesto per lo svolgimento dell’incarico, (anche tenendo conto della numerosità delle riunioni degli organi sociali a cui il componente dell’organo di controllo sarà tenuto a partecipare) nonché delle competenze professionali e dell’esperienza richieste.

A proposito dei compensi percepiti dall’organo di controllo è opportuno in questa sede ricordare che l’articolo 14, secondo comma, del CTS, nell’ottica della trasparenza, prevede che “Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa di cui all’articolo 41 cui aderiscano, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”.

Il Ministero del Lavoro, con **Nota del 12 gennaio 2021 n. 293**, ha fornito chiarimento in merito alle modalità di adempimento del suddetto obbligo: “*L’obbligo di pubblicazione, sotto il profilo soggettivo, non riguarda la generalità degli ETS, ma soltanto le organizzazioni con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui: attraverso tale delimitazione, risulta evidente l’attenzione del legislatore nell’ evitare di gravare gli ETS di minori dimensioni di obblighi che risultano sproporzionati rispetto al fine della trasparenza perseguito, nei termini chiariti nel testo della Nota.*

*Oggetto della pubblicazione sono gli emolumenti, i compensi o i corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti alle seguenti categorie di destinatari: titolari di cariche sociali, dirigenti ed associati.*

*Non sarà necessaria una pubblicazione nominativa ogniqualvolta sarà possibile pubblicare un’informazione valida per tutti i soggetti appartenenti ad una determinata categoria (ad es. specificando il trattamento previsto tanto per i componenti dell’organo di controllo quanto la maggiorazione spettante al presidente dello stesso; oppure individuando tra i dirigenti una o più categorie retributive e specificando il trattamento lordo associato a ciascuna di esse). Si ritiene invece del tutto insufficiente (in quanto non caratterizzata da livelli di trasparenza in linea con le previsioni di legge) la pubblicazione di un dato aggregato, in quanto all’interno di esso potrebbero rinvenirsi posizioni differenziate che non verrebbero messe a fuoco da quanti fossero interessati all’informazione. Ugualmente dovranno essere tenuti distinti gli importi dovuti a titolo di “retribuzione” da quelli corrisposti a titolo di “indennità particolare” (ad esempio parametrata ai giorni in cui un determinato organo si riunisce) o di “rimborso spese” (in questo caso, trattandosi di somme attribuite a fronte di spese documentate potrà essere sufficiente individuare il numero di beneficiari, l’importo medio, l’importo massimo e quello minimo riconosciuti)*”[[78]](#footnote-78).

1.1.12 Cessazione dall’incarico

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;
  + le altre cause eventualmente previste dallo statuto;
  + il venir meno dei requisiti di cui all’art. 30, comma 2, del CTS[[79]](#footnote-79) per gli enti associativi.

La scadenza dell’incarico

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. Il CNDCEC 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 dall’articolo 2400 del codice civile, per tre esercizi.

I componenti dell’organo di controllo scadono alla data dell’assemblea 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, pertanto i componenti dell’organo di controllo rimangono in carica fino all’accettazione dei nuovi componenti (c.d. *prorogatio*).

Decadenza

Il componente dell’organo di controllo decade nei casi in cui viene meno anche solo uno dei requisiti di eleggibilità previsti dalla legge e dallo statuto.

IL CNDCEC ritiene, in virtù del rinvio sistematico alle norme del codice civile, che il componente dell’organo di controllo, salvo diversa previsione statutaria compatibile con criteri di ragionevolezza e buon andamento dell’ente, decada anche 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.

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

Revoca

Il componente dell’organo di controllo può essere revocato solo per giusta causa, con deliberazione dell’organo che ha provveduto alla nomina che produce effetti *ex nunc.*

Secondo il CNDCEC la suddetta deliberazione deve essere approvata dal competente tribunale, sentito il soggetto interessato e la revoca ha effetto dal momento in cui il decreto del tribunale di approvazione della deliberazione diviene definitivo.

Rinuncia

Il componente dell’organo di controllo è libero di rinunciare in qualsiasi momento all’incarico (c.d. dimissioni volontarie).

La comunicazione in forma scritta 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 agli altri componenti dell’organo di controllo (effettivi ed eventualmente, se nominati, supplenti).

Nella comunicazione sono indicate le ragioni della rinuncia.

In caso di rinuncia:

* + qualora siano stati nominati i supplenti, l’organo di controllo è integrato mediante il subingresso degli stessi;
  + nel caso in cui il componente dimissionario sia l’unico soggetto dotato dei requisiti professionali necessari, dovrà essere sostituito da un componente dotato dei medesimi;
  + 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 affinché provveda.

In ogni caso di cessazione dell’incarico, al fine di scongiurare eventuali pregiudizi per l’ente, il **passaggio di consegne** deve avvenire nel rispetto del principio di collaborazione sia a livello informativo sia attraverso la messa a disposizione di tutta la documentazione necessaria per l’espletamento dell’incarico.

L’attività dell’organo di controllo 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 sia stato conforme alle regole di diligenza, prudenza, perizia e professionalità richieste dalla natura dell’incarico. Tuttavia, qualora emergessero precedenti irregolarità che comportano effetti anche sulla gestione attuale, compete ai componenti dell’organo di controllo subentranti l’obbligo di attivarsi immediatamente per evitare che errori pregressi possano creare danni all’ente e ai terzi creditori.

1.1.13 La responsabilità dei componenti dell’organo di controllo

Come previsto dall’articolo 28 del CTS, i componenti dell’organo di controllo rispondono nei confronti dell’ente, dei creditori sociali, degli associati e dei terzi ai sensi dell’articolo 2407 del codice civile, in quanto compatibile.

Tale norma prevede che “*I sindaci devono adempiere i loro doveri con la professionalità e la diligenza richieste dalla natura dell'incarico;* ***sono responsabili della verità delle loro attestazioni*** *e devono conservare il segreto sui fatti e sui documenti di cui hanno conoscenza per ragione del loro ufficio. Essi* ***sono responsabili solidalmente con gli amministratori*** *per i fatti o le omissioni di questi,* ***quando il danno non si sarebbe prodotto se essi avessero vigilato in conformità degli obblighi*** *della loro carica*”.

1.2 Il revisore legale dei conti

1.2.1 Quando è obbligatorio il revisore legale dei conti

Ai sensi dell’articolo 31 del CTS:

*“1. Salvo quanto previsto dall'articolo 30, comma 6[[80]](#footnote-80), 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”*.

Tale disciplina risulta coerente con un sistema di controlli nell’ambito del quale la revisione legale è ritenuta necessaria soltanto per le realtà di maggiori dimensioni, anche per considerazioni di mera economicità gestionale, conformemente a quanto previsto dalla legge delega per la riforma del terzo settore[[81]](#footnote-81).

La nomina è dunque obbligatoria nelle seguenti ipotesi:

* per le fondazioni ETS e le associazioni ETS anche prive del riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato, qualora siano superati per due esercizi consecutivi due dei limiti indicati dall’articolo 31 CTS. L'obbligo cessa se, per due esercizi consecutivi, i predetti limiti non vengono superati;
* quando siano stati costituiti patrimoni destinati ad uno specifico affare ai sensi dell'articolo 10 del CTS, a prescindere da limiti quantitativi e dalla forma assunta dall’ente del Terzo settore costituente, purché con personalità giuridica ed iscritto nel Registro delle imprese.

La nomina è altresì obbligatoria, **a prescindere dalle soglie dimensionali** previste dal citato articolo **se è prevista come tale dallo statuto oppure perché richiesta indirettamente da enti terzi**, come nel caso delle Prefetture che richiedono necessariamente il revisore per il riconoscimento della personalità giuridica di diritto privato.

1.2.2 I requisiti e il conferimento dell’incarico

Il registro cui si riferisce l’articolo 31 riportato nel paragrafo precedente è quello tenuto dal Ministero dell'economia e delle finanze[[82]](#footnote-82), in applicazione del decreto legislativo n. 39/2010[[83]](#footnote-83), l’iscrizione al quale è costitutiva e dà diritto all'uso del titolo di revisore legale.

L’incarico di revisore legale è conferito dall’assemblea[[84]](#footnote-84) o dall'organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, **su proposta motivata dell’organo di controllo**[[85]](#footnote-85).

1.2.3 Lo svolgimento della revisione legale

Il generico riferimento contenuto nell’articolo 31 CTS alla “revisione legale dei conti” aveva fatto sorgere il dubbio, in taluni commentatori, che potesse non trattarsi di quella di cui al decreto legislativo n. 39/2010, consistente nell’esprimere con apposita relazione un giudizio di coerenza del bilancio di esercizio con i principi contabili di riferimento e verificare, nel corso dell’esercizio sociale la regolare tenuta della contabilità e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scrittura contabili.

Tale dubbio è stato risolto dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 39 del 5 marzo 2020[[86]](#footnote-86) avente ad oggetto l’“Adozione della modulistica di bilancio per gli Enti del Terzo Settore” in cui si legge 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*”.

Il CNDCEC con Circolare dell’aprile 2019 aveva già osservato 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. È 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”.*

In sintesi, come confermato implicitamente da un successivo documento[[87]](#footnote-87), **la mancanza di principi contabili ad hoc rende ad oggi impossibile effettuare una revisione completa ma consente solo di esprimere un giudizio di conformità**.

1.2.4 La responsabilità del revisore

L’articolo 29 del CTS prevede che il soggetto incaricato della revisione legale dei conti risponde nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, **ai sensi dell’articolo 15 del d.lgs. n. 39/2010, in quanto compatibile**. L’articolo citato prevede che:

* i revisori legali e le società di revisione legale rispondono in solido tra loro e con gli amministratori nei confronti dell’ente che ha conferito l'incarico di revisione, dei suoi soci e dei terzi per i danni derivanti dall'inadempimento ai loro doveri. Nei rapporti interni tra i debitori solidali, essi sono responsabili nei limiti del contributo effettivo al danno cagionato;
* l’incaricato ed i dipendenti che hanno collaborato all'attività di revisione contabile sono responsabili, in solido tra loro, e con la società di revisione legale, per i danni conseguenti da propri inadempimenti o da fatti illeciti nei confronti dell’ente che ha conferito l'incarico e nei confronti dei terzi danneggiati. Essi sono responsabili entro i limiti del proprio contributo effettivo al danno cagionato.

L'azione di risarcimento si prescrive nel termine di cinque anni dalla data della relazione di revisione sul bilancio d'esercizio emessa al termine dell'attività di revisione cui si riferisce l'azione di risarcimento.

1.2.5 Il Codice Etico per i revisori legali

Con determina del Ragioniere generale dello Stato prot. n. 245504 del 20 novembre 2018, è stato adottato il Codice dei principi di deontologia professionale, riservatezza e segreto professionale dei soggetti abilitati all’esercizio dell’attività di revisione legale dei conti[[88]](#footnote-88), che si ritiene applicabile anche ai revisori degli enti del terzo settore.

Il soggetto incaricato della revisione deve osservare i seguenti principi fondamentali:

* **Integrità:** l’essere diretto, trasparente e onesto in tutte le sue relazioni professionali.
* **Obiettività:** non avere pregiudizi o conflitti di interesse, né accettare indebite influenze di terzi che possano condizionare il suo giudizio professionale.
* **Competenza professionale e diligenza**: mantenere conoscenze e capacità professionali tali da garantire prestazioni caratterizzate da competenza e professionalità, basate sui più recenti sviluppi della normativa, della tecnica e della prassi, nonché agire con diligenza in conformità ai principi tecnici e professionali.
* **Riservatezza:** rispettare la confidenzialità delle informazioni acquisite nell’ambito dello svolgimento dell’incarico senza diffonderle a terzi, salvo che vi sia specifica autorizzazione o che sussista un diritto o un dovere, di fonte giuridica o professionale, di comunicarle. Il soggetto abilitato alla revisione non potrà fare uso delle suddette informazioni a vantaggio proprio o di terzi.
* **Comportamento professionale:** rispettare la normativa applicabile ed evitare di porre in essere azioni che diano discredito all’attività.

1.2.6 La retribuzione per l’incarico di revisione

Il corrispettivo per l'incarico di revisione legale[[89]](#footnote-89):

* non può essere subordinato ad alcuna condizione, non può essere stabilito in funzione dei risultati della revisione, né può dipendere in alcun modo dalla prestazione di servizi diversi dalla revisione;
* è determinato in modo da garantire la qualità e l'affidabilità del lavoro. A tale fine i revisori determinano le risorse professionali e le ore da impiegare nell'incarico avendo riguardo:

1. alla dimensione, composizione e rischiosità delle più significative grandezze patrimoniali, economiche e finanziarie del bilancio dell’ente che conferisce l'incarico, al settore di attività, all’indebitamento, all’assetto organizzativo e alle altre caratteristiche dell’ente;
2. alla preparazione tecnica e all'esperienza che il lavoro di revisione richiede;
3. alla necessità di assicurare, oltre all'esecuzione materiale delle verifiche, un'adeguata attività di supervisione e di indirizzo.

Poiché la Nota Ministeriale n. 293/2001, con riferimento all’obbligo di trasparenza di cui all’articolo 14, comma 2 del CTS (riferito forse in modo più specifico all’organo di controllo in senso stretto) fa riferimento a tutte le cariche sociali, è da ritenere che esso debba essere rispettato anche per il compenso del revisore legale dei conti[[90]](#footnote-90)

1.2.7 Cessazione anticipata dell’incarico

Con decreto ministeriale del 28 dicembre 2012, n. 261 è stato adottato il Regolamento concernente i casi e le modalità di revoca, dimissioni e risoluzione consensuale dell'incarico di revisione legale, in attuazione dell'articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, applicabile anche ai revisori incaricati da enti del terzo settore, in quanto compatibile.

Revoca per giusta causa

L'incarico affidato ai revisori legali o alle società di revisione legale può essere revocato solo per giusta causa. Le divergenze di opinioni in merito ad un trattamento contabile o a procedure di revisione non costituiscono giusta causa.

L'organo di amministrazione comunica per iscritto al revisore legale o alla società di revisione legale la presentazione all'assemblea della proposta di revoca, esplicitandone le motivazioni.

L'assemblea, acquisite le osservazioni formulate dal revisore e sentito l'organo di controllo, revoca l'incarico e provvede contestualmente a conferire un nuovo incarico.

Costituiscono, tra le altre, ipotesi di giusta causa di revoca:

1. la sopravvenuta inidoneità del revisore legale o della società di revisione legale ad assolvere l'incarico ricevuto, per insufficienza di mezzi o di risorse;
2. i gravi inadempimenti del revisore legale o della società di revisione legale che incidono sulla corretta prosecuzione del rapporto;
3. la situazione sopravvenuta idonea a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
4. la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di revisione legale per l'intervenuta carenza dei requisiti previsti dalla legge;
5. i fatti, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione, anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di revocare l'incarico per giusta causa sono nulli.

Dimissioni

Costituiscono, tra le altre, circostanze idonee a motivare le dimissioni:

1. il mancato pagamento del corrispettivo o il mancato adeguamento dei corrispettivi spettante in base a clausola del contratto di revisione, dopo l'avvenuta costituzione in mora, ai sensi dell'articolo 1219 del codice civile;
2. la grave e reiterata frapposizione di ostacoli allo svolgimento delle attività di revisione legale;
3. l'insorgenza di situazioni idonee a compromettere l'indipendenza del revisore legale o della società di revisione legale;
4. la sopravvenuta inidoneità a svolgere l'incarico, per insufficienza di mezzi e risorse;
5. il conseguimento da parte del revisore legale del diritto al trattamento di pensione;
6. le altre circostanze, da motivare adeguatamente, di rilevanza tale che risulti impossibile la prosecuzione del contratto di revisione anche in considerazione delle finalità dell'attività di revisione legale.

Le dimissioni, in ogni caso, vanno formulate in tempi e modi idonei per consentire all’ente assoggettato a revisione di provvedere conseguentemente e di poter procedere all'affidamento di un nuovo incarico.

Eventuali accordi, clausole o patti che escludono o limitano la possibilità di presentare le dimissioni dall'incarico per giusta causa sono nulli.

Il revisore dimissionario effettua una comunicazione scritta al rappresentante legale dell’ente assoggettato a revisione e al presidente dell'organo di controllo della stessa.

Gli amministratori convocano senza ritardo l'assemblea affinché provveda a conferire l'incarico ad un altro revisore.

Risoluzione consensuale del contratto di revisione

Il revisore e l’ente soggetto a revisione possono consensualmente risolvere il contratto di revisione, purché sia garantita la continuità dell'attività di revisione legale.

L'assemblea, sentito l'organo di controllo, delibera la risoluzione e provvede a conferire un nuovo incarico.

1.3 Il codice della crisi: estensibilità degli indicatori di allerta agli enti del terzo settore

Il testo del Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza[[91]](#footnote-91) “disciplina le situazioni di crisi o insolvenza del debitore, sia esso consumatore o professionista, ovvero **imprenditore che eserciti, anche non a fini di lucro, un'attività commerciale**, artigiana o agricola, operando quale persona fisica, **persona giuridica o altro ente collettivo**, gruppo di imprese o società pubblica, con esclusione dello Stato e degli enti pubblici”[[92]](#footnote-92).

Per crisi si intende “lo stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate”[[93]](#footnote-93).

Al fine di adottare sollecitamente le misure più idonee alla composizione della crisi, il codice ha imposto a carico degli **organi di controllo** societari, “**ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni**, … l'obbligo di verificare che l'organo amministrativo valuti costantemente, assumendo le conseguenti idonee iniziative, se l'assetto organizzativo dell'impresa è adeguato, se sussiste l'equilibrio economico finanziario e quale è il prevedibile andamento della gestione, nonché di **segnalare immediatamente allo stesso organo amministrativo l'esistenza di fondati indizi della crisi**”[[94]](#footnote-94).

Il legislatore ha demandato al **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili** l’elaborazione di alcuni indici di allerta che, valutati unitariamente, fanno “ragionevolmente presumere la sussistenza di uno stato di crisi dell’impresa”[[95]](#footnote-95). Il CNDCEC ha elaborato e pubblicato, il 19 ottobre 2019, i **sette indicatori**, che dovrebbero rilevare gli squilibri economici, patrimoniali e finanziari, precursori dell’eventuale crisi aziendale[[96]](#footnote-96) e che tracciano valori soglia degli indici di bilancio differenziati per settore[[97]](#footnote-97):

* 1. patrimonio netto negativo;
  2. *debt service coverage ratio* (DSCR) previsionale a mesi sei;
  3. oneri finanziari sui ricavi;
  4. patrimonio netto su mezzi di terzi;
  5. attivo a breve su passivo a breve;
  6. *cash flow* su attivo;
  7. debiti previdenziali e tributari su attivo.

Come abbiamo visto, il Codice della crisi si applica anche alle imprese che svolgono attività commerciale senza fini di lucro. Per esse non è previsto che siano emanati specifici indicatori di allerta come è invece previsto, ad esempio, per le start-up innovative e per le imprese costituite da meno di due anni.

Autorevole dottrina[[98]](#footnote-98) ritiene che gli indicatori elaborati dal CNDCEC sopra elencati devono in linea generale trovare **applicazione anche agli enti appartenenti al Terzo settore[[99]](#footnote-99), con** le seguenti **limitazioni**:

* per gli ETSnon commerciali l’obbligo di applicazione degli indicatori vale solo in relazione ai settori – attività “commerciali” in senso fiscale;
* Organizzazioni di Volontariato e Associazioni di Promozione Sociale non dovrebbero porre in essere attività con valenza commerciale e sono basate sul volontariato, pertanto “non si ritiene abbia significato la estensione dei quozienti e indicatori di crisi a tale categoria di enti”[[100]](#footnote-100).

1.4 Decorrenza degli obblighi di nomina dell’organo di controllo e del revisore legale

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) ha pubblicato nel mese di dicembre 2020 il documento dal titolo “*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*” che costituisce una lettura tecnico operativa della richiamata nota ministeriale[[101]](#footnote-101).

Quest’ultima è stata emanata per rispondere al quesito posto dal Forum Nazionale del Terzo settore sulla decorrenza dell’obbligo di nomina dell’organo di controllo e del revisore legale dei conti, al verificarsi dei presupposti dimensionali previsti dalle disposizioni di cui agli articoli 30 e 31 del Codice del Terzo Settore[[102]](#footnote-102).

La risposta al quesito è stata fornita mediante l’applicazione del criterio interpretativo esplicitato nella ministeriale n. 12604 del 29 dicembre 2017[[103]](#footnote-103), secondo il quale sono immediatamente applicabili, a far data dall’entrata in vigore del Codice del Terzo Settore, quelle norme da esso previste che non presentano un nesso di diretta riconducibilità all'operatività del registro unico nazionale, ovvero all'adozione di successivi provvedimenti attuativi.

Sulla base di ciò, la **Nota ministeriale** in esame così conclude:

“*gli artt.30 e 31, in quanto inerenti all’organizzazione interna degli ETS, non presentano alcun vincolo di condizionalità rispetto all’operatività del RUNTS, né tanto meno necessitano dell’adozione di una successiva regolazione pubblicistica di dettaglio. 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*”.

Questa interpretazione ha suscitato numerose critiche e perplessità poiché intervenuto “tardivamente”: la nota è stata infatti emanata nel 2 novembre 2020, di fatto stabilendo un obbligo “retroattivamente” in quanto gli enti che avevano superato le soglie dimensionali negli esercizi 2018 e 2019 avrebbero dovuto nominare l’organo di controllo e/o il revisore legale prima del novembre dell’anno 2020[[104]](#footnote-104).

Il CNDCEC[[105]](#footnote-105) stesso ha riconosciuto che l’interpretazione del Ministero del lavoro “*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)*”.

Con il documento del dicembre 2020, il Consiglio Nazionale dei Commercialisti, che è intervenuto sugli aspetti operativi e consequenziali derivanti dalla suddetta interpretazione ministeriale, si è pronunciato dichiarando che “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 … **potrebbe portare alla conclusione che gli enti ad oggi ritenuti ETS … soddisfatte le condizioni previste, siano tenuti … a convocare un’assemblea *ad hoc***per la nomina dell’organo di controllo e/o del soggetto incaricato della revisione legale”.

**Proprio per evitare ciò, il CNDCEC**, avvalendosi di una lettura coordinata delle fonti normative e tecniche di riferimento, **si è espresso nel senso, assolutamente condivisibile:**

* **che gli ETS costituiti in forma associativa tenuti alla nomina possano effettuarla con la prima assemblea utile successiva alla citata Nota;**
* che tale assemblea possa coincidere con l’assemblea di approvazione del bilancio dell’esercizio 2020 tenuta solitamente nella primavera dell’esercizio successivo alla data di chiusura dell’esercizio. Viene tra l’altro evidenziato 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”.
* Addirittura, **la nomina del revisore legale non potrebbe essere effettuata prima dell’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.
* Il revisore legale non potrebbe compiutamente espletare il proprio incarico con riferimento
* al bilancio dell’esercizio 2020 considerato che: (i) la modulistica di cui al decreto ministeriale del 5 marzo 2020 entra in vigore a partire dai bilanci dell’esercizio 2021; (II) i principi contabili nazionali di settore non sono ancora emanati, anche se dovrebbero essere pubblicati dall’Organismo Italiano di Contabilità entro la primavera 2021.
* Pertanto, gli incarichi di revisione relativi all’esercizio 2020, se già affidati, dovrebbero continuare ad essere espletati con le modalità tecniche previgenti e, se conferiti in forza dell’articolo 31 del CTS, non potranno che essere espletati nella forma di incarichi di “generica” revisione contabile finalizzati ad esprimere un “giudizio di conformità” rispetto ai criteri adottati per la redazione del bilancio nella forma dichiarata dagli amministratori., non essendo possibile inquadrare tali incarichi come incarichi di revisione legale ai sensi del d.lgs n. 39 del 2010;
* che **gli ETS costituiti in forma di fondazione dovrebbero dotarsi di un organo di controllo ai fini dell’iscrizione al RUNTS**. Infatti, seppur la Nota ministeriale sia rivolta agli enti retti in forma associativa, essa 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.

**Un discorso a parte viene fatto per le Onlus**, per le quali si riporta uno stralcio del parere del CNDCEC:

“*appare che le Onlus che hanno posticipato l’entrata in vigore delle nuove disposizioni statutarie fino all’iscrizione nel RUNTS…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: “qualora 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”.*

# 2.

# I controlli esterni

Il Codice del Terzo Settore presta particolare attenzione al tema dei controlli esterni sugli Enti del Terzo Settore, cui dedica l’intero titolo XI.

Ai sensi dell’articolo 93 del Codice del Terzo Settore, essi sono finalizzati ad accertare:

1. la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore;
2. il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
3. l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro;
4. il diritto di avvalersi dei benefici anche fiscali e del 5 per mille derivanti dall'iscrizione nel Registro;
5. il corretto impiego delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali, ad essi attribuite.

Come è stato evidenziato da autorevole dottrina[[106]](#footnote-106), la legge delega n. 106/2016 prevedeva l’attribuzione delle funzioni indicate al solo Ministero del Lavoro. Esse, invece, sono state redistribuite tra **una pletora di soggetti che dovranno svolgere tali attività, senza che sia chiaro il livello di coordinamento tra gli stessi**.

In questo capitolo saranno approfonditi i controlli effettuati da:

* MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI
* GLI UFFICI DEL REGISTRO UNICO NAZIONALE DEL TERZO SETTORE (RUNTS)
* ALTRI ORGANISMI PREVISTI DAL CODICE DEL TERZO SETTORE CON FUNZIONI DI VIGILANZA E CONTROLLO
* AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA
* ALTRE PUBBLICHE AMMINISTRAZIONI ED ENTI TERRITORIALI
* MAGISTRATURA

L’articolo 18 del Codice del Terso Settore riconosce funzioni di controllo anche al MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO in merito all’assicurazione obbligatoria dei volontari, prevedendo che i controlli siano disciplinati da apposito decreto che tuttavia non è ancora stato emanato.

2.1 Il ministero del lavoro e delle politiche sociali

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, al fine di garantire l'uniforme applicazione della disciplina legislativa, statutaria e regolamentare applicabile agli Enti del Terzo settore e l'esercizio dei relativi controlli, ai sensi dell’articolo 92 del Codice del Terzo Settore:

* vigila sul sistema di registrazione degli enti del Terzo settore nel rispetto dei requisiti previsti dal CTS e monitora lo svolgimento delle attività degli Uffici del Registro unico nazione del Terzo settore operanti a livello regionale;
* promuove l'autocontrollo degli Enti del Terzo Settore autorizzandone l'esercizio da parte delle reti associative nazionali iscritte nell'apposita sezione del Registro Unico nazionale e dei Centri di servizio per il volontariato accreditati.

La **funzione di vigilanza**[[107]](#footnote-107) è finalizzata a verificare il funzionamento del sistema di registrazione degli enti del Terzo settore e del sistema dei controlli al fine di assicurare principi di uniformità tra i registri regionali all'interno del Registro unico nazionale e una corretta osservanza della disciplina prevista nel CTS. A tal fine, entro il 15 marzo di ogni anno le Regioni e le Province autonome trasmettono al Ministero una relazione sulle attività di iscrizione degli enti al Registro unico nazionale del Terzo settore e di revisione periodica con riferimento ai procedimenti conclusi nell'anno precedente e sulle criticità emerse, nonché sui controlli eseguiti nel medesimo periodo e i relativi esiti.

Il Ministero può effettuare verifiche, anche in loco avvalendosi degli Ispettorati territoriali del lavoro, o a campione, sulle operazioni effettuate e sulle attività svolte dagli enti autorizzati al controllo.

La vigilanza sugli enti cui lo Stato contribuisce in via ordinaria è esercitata dal Ministero, anche attraverso la nomina di un componente dell’organo di controllo.

Entro il 30 giugno di ciascun anno, il Ministero predispone e trasmette alle Camere una **relazione sulle attività di vigilanza, monitoraggio e controllo** svolte, anche sulla base dei dati acquisiti attraverso le relazioni annuali degli uffici regionali del Registro e dell’Organismo nazionale di controllo dei Centri di servizio per il volontariato, nonché sullo stato del sistema di registrazione.

**Le forme, i contenuti, i termini e le modalità per l'esercizio delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio di cui sopra, le modalità di raccordo con le altre Amministrazioni interessate e gli schemi delle relazioni annuali saranno definiti con apposito del Ministero stesso**. Con esso saranno altresì individuati i criteri, i requisiti e le procedure per l'autorizzazione all'esercizio delle attività di controllo da parte delle reti associative nazionali e dei Centri di servizio per il volontariato, le forme di vigilanza da parte del Ministero sui soggetti autorizzati, nonché i criteri, che tengano anche conto delle dimensioni degli enti da controllare e delle attività da porre in essere, per l'attribuzione ai soggetti autorizzati delle relative risorse finanziarie.

L’articolo 92 del CTS, dopo avere individuato le funzioni di monitoraggio, vigilanza e controllo sopra indicate, all’ultimo comma dispone che restano comunque fermi i poteri delle amministrazioni pubbliche competenti in ordine ai controlli, alle verifiche ed alla vigilanza finalizzati ad accertare la conformità delle attività di interesse generale alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio.

Inoltre, il Ministero esercita le **funzioni di controllo e vigilanza** previste dall’articolo 25 del codice civile[[108]](#footnote-108) **nei confronti dell’Organismo nazionale di controllo dei centri di servizio per il volontariato**[[109]](#footnote-109), per verificarne il rispetto delle disposizioni di legge, del presente decreto e dello statuto, nonché il perseguimento degli scopi istituzionali. A questi fini, l’Organismo nazionale di controllo trasmette al Ministero:

* la relazione annuale sulle proprie attività e sull'attività e lo stato dei centri di servizio per il volontariato;
* entro trenta giorni dalle rispettive deliberazioni, il bilancio preventivo, il rendiconto economico e l'atto di definizione triennale degli indirizzi strategici generali da perseguirsi attraverso le risorse del Fondo unico nazionale[[110]](#footnote-110).

2.2 Gli uffici del registro unico nazionale del terzo settore

Lo scorso 15 settembre 2020 è stato emanato il **Decreto Ministeriale n. 106/2020, con gli allegati A, B e C**, a firma del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, in attuazione dell'art. 53, comma 1 del Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117 (CTS), con il quale sono disciplinate le procedure di iscrizione nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), le modalità di deposito degli atti, le regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro[[111]](#footnote-111) (Decreto RUNTS o Decreto).

**Presso il Ministero, nonché presso ciascuna Regione e Provincia autonoma**, opera una struttura, rispettivamente denominata **“Ufficio statale”, “Ufficio regionale” e “Ufficio provinciale”** del RUNTS[[112]](#footnote-112), che lo gestiscono in collaborazione tra loro e nel rispetto delle disposizioni del CTS e del Decreto RUNTS. Tali uffici sono preposti:

* all’iscrizione nel RUNTS degli ETS;
* alla registrazione delle informazioni e alla tenuta degli atti soggetti a deposito e dei provvedimenti emanati;
* alla revisione periodica (con cadenza almeno triennale) del RUNTS ai fini della verifica della permanenza dei requisiti richiesti per l’iscrizione in ciascuna sezione[[113]](#footnote-113) come previsto dall’articolo 51 del CTS;
* ad effettuare i controlli di cui all’art. 93, comma 3, CTS, sulla base di un emanando decreto ministeriale. Si tratta dei controlli finalizzati ad accertare:

1. la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al RUNTS
2. il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale[[114]](#footnote-114)
3. l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al RUNTS

Questi controlli si realizzano anche attraverso accertamenti documentali, visite ed ispezioni, d'iniziativa, periodicamente o in tutti i casi in cui l’Ufficio competente venga a conoscenza di atti o fatti che possano integrare violazioni alle disposizioni del CTS;

* ad accertare l’esistenza di cause di scioglimento o estinzione dell’ente;
* alla cancellazione degli ETS dal RUNTS al verificarsi dei relativi presupposti;
* all’irrogazione delle sanzioni a carico dei rappresentanti legali e dei componenti degli organi amministrativi previste dall’articolo 91 CTS;
* a rendere il parere sulla devoluzione del patrimonio di cui all’articolo 9 del CTS;

Risulta evidente come, tra tutti i soggetti coinvolti nei controlli cosiddetti esterni, il RUNTS sia quello cui il CTS ha attribuito la parte preponderante degli stessi.

L’Ufficio territorialmente competente è quello della Regione o Provincia autonoma in cui l’ETS ha la **sede legale**. Ai fini del radicamento della competenza è irrilevante la dimensione territoriale in cui l'ente concretamente opera. Questo principio resta fermo anche per gli ETS aventi carattere sovraregionale, nazionale o addirittura internazionale. L’Ufficio statale, invece, ha competenza soltanto sulle reti associative.

Con la pubblicazione sul sito del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali della **Circolare n. 9 del 21 aprile 2022** sono state fornite indicazioni relative alle disposizioni del d.lgs. n. 117/2017 (Codice del Terzo Settore) e del successivo D.M. n. 106/2020 per consentire fin dall’inizio dell’operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo settore (RUNTS) l’applicazione di “una prassi applicativa comune a tutti gli uffici coinvolti, volta a conseguire il fondamentale obiettivo di garantire l’uniformità di trattamento sull’intero territorio nazionale, in ossequio al principio costituzionale di eguaglianza della normativa su tutto il territorio nazionale, oltreché di assicurare l’essenziale e irrinunciabile autonomia che deve caratterizzare i soggetti del Terzo settore”.

2.2.1 I requisiti necessari per l’iscrizione nel RUNTS: il contenuto necessario dell’atto costitutivo e dello statuto, oggetto del controllo.

Un utile ed autorevole riferimento per l’individuazione e l’analisi dei requisiti necessari per l’iscrizione ed il mantenimento dell’iscrizione al RUNTS è il documento approvato dal Consiglio Nazionale del Notariato[[115]](#footnote-115).

Il paragrafo 2.1 del documento approfondisce l’articolo 21 del CTS, dedicato proprio ad atto costitutivo e statuto: tale norma prevede per l’atto costituivo un contenuto necessario, il quale, peraltro, deve essere opportunamente adeguato in relazione alle particolari categorie di ETS, ciascuna destinataria di specifica disciplina.

Il contenuto necessario dell’atto costitutivo/statuto[[116]](#footnote-116) viene declinato nell’art. 21 CTS attraverso l’indicazione dei seguenti elementi, che vengono riportati dal documento del Consiglio Nazionale del Notariato:

1 - ***Denominazione dell’ente.*** Dovrà rispettare le prescrizioni dell’art. 12 CTS, peraltro derogate in relazione alle Organizzazioni di volontariato, alle Associazioni di promozione sociale ed agli enti filantropici, e da altre disposizioni normative esterne al CTS per alcune specifiche tipologie di enti (ad esempio per le imprese sociali). Va segnalata, al riguardo, una particolarità rilevante in tema di adeguamenti statutari deliberati prima dell’istituzione del RUNTS. Infatti, poiché l’art. 12, comma 3, CTS fa espresso divieto dell’utilizzo dell’indicazione di ente del Terzo settore e dell’acronimo ETS a soggetti diversi e tale qualifica presuppone l’iscrizione nel RUNTS, fino all’istituzione del registro non sarà possibile utilizzare l’espressione ETS o Ente del Terzo Settore nella denominazione (salva la possibilità di approvare fin d’ora la modifica statutaria relativa, condizionandola all’iscrizione nel RUNTS). Diversamente, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che provvedano all’adeguamento statutario nel periodo transitorio potranno da subito adottare uno statuto adeguato anche sotto il profilo della denominazione ed utilizzare i relativi acronimi, stante che gli stessi sono già previsti dalle previgenti specifiche discipline. Non sembra siano applicabili particolari restrizioni nella scelta, se si fa eccezione, ovviamente, (i) per l’obbligo previsto dall’art.12 CTS di usare nella denominazione la dizione “Ente del terzo settore” o l’acronimo “ETS” e (ii) per l’obbligo di evitare tutte le denominazioni che potrebbero provocare equivoci circa la natura dell’ente, l’assenza di scopo di lucro e l’attività svolta.

2 - ***Assenza di scopo di lucro; finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; attività di interesse generale.*** Si tratta di requisiti che costituiscono elementi qualificanti degli ETS. L’assenza di scopo di lucro, in particolare, sostanzialmente si traduce nell’obbligo di destinazione esclusiva delle risorse finanziarie al perseguimento degli scopi istituzionali, cui si collega il divieto di distribuzione diretta o indiretta degli utili, degli avanzi di gestione, di fondi e riserve. A parere del Ministero del lavoro tali disposizioni, non essendo legate da un nesso di diretta riconducibilità all’istituzione ed all’operatività del RUNTS, si devono ritenere immediatamente applicabili a decorrere dalla data di entrata in vigore del CTS. Si deve rimarcare che la normativa tiene ben distinti scopo e attività. L’attività deve essere compresa tra quelle elencate all’art. 5, comma 1, CTS. La possibilità di svolgere attività diverse è espressamente limitata dall’art. 6 CTS a quelle “secondarie e strumentali”, rispetto alle quali si ritiene necessario e sufficiente che lo statuto preveda tale possibilità, senza tuttavia che sia richiesto in tale sede inserire un puntuale elenco delle stesse. Nello stesso senso si esprime anche la **circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 del Ministero del Lavoro**, la quale specifica che l’individuazione delle attività diverse potrà “*essere successivamente operata da parte degli organi dell’ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza*”. Laddove lo statuto preveda lo svolgimento di attività diverse omettendo di attribuire ad uno specifico organo il potere di determinarle in concreto, appare ragionevole ritenere che detta competenza spetti all’organo amministrativo, stante che tale competenza non è compresa tra quelle inderogabilmente attribuite all’assemblea dall’art. 25 CTS. Rispetto al codice civile, che inserisce tra gli elementi dell’atto costitutivo di associazioni e fondazioni “*l’indicazione dello scopo*”, appare evidente come l’obbligo di specificare “*l’attività di interesse generale che costituisce l’oggetto sociale*” induce a riconoscere la sussistenza, nel nuovo sistema, di un principio di determinatezza dell’attività, analogo a quello tipico del diritto societario, tale da escludere la possibilità dell’inserimento pedissequo nello statuto di un elenco di tutte le attività previste dall’art. 5 CTS. Ciò, infatti, renderebbe indefinito l’oggetto, eludendo le esigenze di trasparenza e conoscibilità nei confronti dei terzi e degli stessi associati (nonché della pubblica amministrazione in relazione ai regimi di favore riservati agli ETS); del resto nulla impedisce che l’oggetto sociale possa essere successivamente modificato, eventualmente ampliandolo in relazione all’attività che si intende effettivamente esercitare. Diversamente che per l’attività, la declinazione delle finalità dell’ente appare “aperta”.

3- ***Sede legale***. L’art. 48 CTS richiede che nel RUNTS vengano indicate oltre alla sede principale anche le eventuali sedi secondarie, il che presuppone il loro inserimento anche nell’atto costitutivo e nello statuto. Quanto alla sede legale, l’art. 21 non specifica se - come previsto per le società di capitali – sia sufficiente l’indicazione del Comune o se, piuttosto, sia necessaria anche l’indicazione dell’indirizzo (via e numero civico). Accettando la tesi più libera, occorrerà inserire nello statuto la specifica attribuzione di competenza (delega) all’organo amministrativo per la modifica dell’indirizzo della sede nell’ambito del Comune.

4- ***Patrimonio iniziale per gli enti che intendano richiedere la personalità giuridica****.*

5- ***Norme sull’ordinamento, l’amministrazione e la rappresentanza****.* Alla disciplina obbligatoria ed alle possibili opzioni statutarie in materia sono dedicati gli articoli da 24 a 28 del CTS. In generale, il Codice si preoccupa che venga approntata una struttura organizzativa nella quale le regole di *governance* siano coerenti con le finalità perseguite dall’ente, lasciando comunque ampio spazio all’autonomia statutaria. Il modello legale di *governance* degli ETS è fondato sulla tripartizione di compiti tra assemblea, organo amministrativo e organo di controllo. Ciascun organo è per legge depositario di funzioni sue proprie.

6- ***Diritti e obblighi degli associati, ove presenti****.*

Negli articoli da 23 a 30 del CTS si rinvengono alcuni elementi inderogabili della relativa disciplina (come la trasparenza del procedimento di ammissione degli associati), nonché quelli derogabili dallo statuto. Si tratta di una chiara applicazione dei principi di democraticità che informano la legge delega (art. 2, lettera a ed art. 4, lettera d della legge n.106/2016). Si ricorda che la **circolare del Ministero del Lavoro del 27 dicembre 2018** impone di indicare le modalità di esercizio del diritto di esaminare i libri sociali.

7- ***Requisiti per l’ammissione di nuovi associati, ove presenti, e relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l’attività di interesse generale svolta****.* Evidentemente, ciò non implica un generalizzato ed incondizionato diritto di associazione, ma non è dubitabile che la disciplina statutaria derogatoria di quella legale debba essere sottoposta ad un vaglio che potremmo definire di ragionevolezza, in relazione ai richiamati canoni di “non discriminazione” e “coerenza” con le finalità e l’attività dell’ente.

8- ***Nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, dell’organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti****.*

9- ***Norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione***. La disciplina di riferimento, in questo caso, si rinviene nell’art. 9 CTS, che riconosce ampio spazio all’autonomia statutaria, la quale può anche limitarsi ad affidare la relativa scelta alla decisione del competente organo dell’ente, purché la devoluzione sia effettuata “*ad altri enti del Terzo settore*” e salvo il parere favorevole dell’ufficio del RUNTS competente per territorio.

10- ***Durata dell’ente, se prevista****.* L’inciso “se prevista” consente di concludere che sia ammissibile la durata indeterminata.

2.2.2 Verifiche per l’iscrizione in caso di trasmigrazione di ODV e APS secondo la Circolare n. 9/2022 e di iscrizione su domanda

Iscrizione per trasmigrazione di ODV e APS

La cosiddetta trasmigrazione, cioè l’iscrizione senza presentazione di apposita istanza in tal senso dell’ente interessato, è prevista dall’articolo 54 del CTS per le Organizzazioni di Volontariato e le Associazioni di Promozione Sociale iscritte nei registri istituiti ai sensi rispettivamente della legge n. 266/1991[[117]](#footnote-117) e della legge n. 383/2000[[118]](#footnote-118) e delle rispettive leggi regionali di attuazione. Gli articoli 31, 32 e 33[[119]](#footnote-119) del Decreto RUNTS ne disciplinano il procedimento.

Gli uffici che detenevano i registri di ODV e APS hanno comunicato al RUNTS i dati in loro possesso, unitamente alle copie dell’atto costitutivo e dell’ultimo statuto di ciascun ente.

Il 22 febbraio 2022 è iniziata la fase di

**verifica preliminare finalizzata all’accertamento dei requisiti di iscrizione** che dovrà concludersi in 180 giorni, e **che può portare alla richiesta di informazioni e documenti**[[120]](#footnote-120), i cui esiti possono essere i seguenti:

1. mancata risposta nei 60 giorni alla richiesta di invio di informazioni e documenti l’ente non sarà iscritto al RUNTS;
2. invio nel termine delle informazioni e dei documenti richiesti:
3. se vengono accertati i requisiti per l’iscrizione nella sezione corrispondente alla natura giuridica di ODV – APS l’ente viene iscritto nella stessa;
4. se emergono motivi ostativi all’iscrizione, viene assegnato all’ente un termine di 10 giorni per contro-dedurre o per manifestare la propria intenzione di regolarizzare la situazione. Se entro 60 giorni l’ente dimostra l’avvenuta regolarizzazione, è iscritto nel RUNTS. In caso contrario (così come nel caso di inerzia dell’ente nel termine dei 10 giorni assegnatogli), seguirà la mancata iscrizione;
5. se emergono motivi ostativi all’iscrizione nella corrispondente sezione del RUNTS ma si viene accertata la sussistenza dei requisiti per l’iscrizione in un’altra sezione, l’ufficio ne dà comunicazione all’ente, che ha tempo 10 giorni per contro-dedurre o per manifestare la propria intenzione di ottenere l’iscrizione nella diversa sezione (in questo caso, se necessario, l’Ufficio assegna altri 60 giorni per regolarizzare la situazione).

L’inerzia dell’amministrazione, che non emetta alcun provvedimento nei termini sopra indicati, determina l’iscrizione dell’ente nel RUNTS nella sezione ODV o APS ad esso corrispondente (cosiddetto **silenzio-assenso**).

In sede di registrazione, i competenti Uffici del RUNTS **acquisiscono le informazioni antimafia** degli enti soggetti a revisione legale dei conti ai sensi dell’articolo 31 comma 1 del CTS.

Con la Circolare n. 9/2022 il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha fornito chiarimenti e precisazioni in merito alle seguenti ipotesi particolari:

1. a partire dalla data del 22 febbraio 2022 **le ODV ed APS soggette a trasmigrazione possono interloquire[[121]](#footnote-121) con gli uffici del RUNTS tramite PEC[[122]](#footnote-122).** E’ dunque necessario che ciascun ente che non l'abbia ancora fatto si doti tempestivamente di un indirizzo PEC ad uso diretto ed esclusivo del rappresentante legale e degli amministratori. In via eccezionale ed esclusivamente a titolo provvisorio potrà essere utilizzato un indirizzo PEC già attivo non in uso esclusivo all'ente;
2. premesso che all'interno del sistema del RUNTS a ciascun codice fiscale corrisponde un'unica posizione e che l’ufficio territorialmente competente ad effettuare i controlli è quello in cui si trova la sede legale dell’ente, **le articolazioni territoriali non autonome non possono essere iscritte** al Registro Unico poiché prive di distinta soggettività giuridica. E’ però possibile, in caso di enti che dispongano di sedi secondarie in regioni diverse da quella della sede legale, che il competente ufficio attivi forme di “reciproca collaborazione e assistenza con i corrispondenti uffici di altre regioni per l'effettuazione di controlli presso le sedi operative";
3. se gli enti iscritti ai registri ODV/APS al 22/11/2021 hanno presentato erroneamente richiesta di iscrizione ex novo al RUNTS, senza attendere il perfezionamento dell’iscrizione tramite il procedimento di trasmigrazione, gli uffici non devono processare le nuove richieste. Qualora l'ufficio abbia provveduto all'iscrizione e solo successivamente sia risultato che l'ente era in trasmigrazione sarà necessario integrare d'ufficio le informazioni presenti sul RUNTS per dar conto dell’anzianità pregressa di riconoscimento della qualifica soggettiva posseduta dall’ente. Ciò in quanto il percorso di trasmigrazione automatica è stato voluto dal legislatore in considerazione della qualificazione di ODV e APS come ETS nel periodo transitorio, della loro omogeneità tipologica nonché della necessità di assicurare la conservazione della qualifica senza soluzione di continuità;
4. in caso di modifiche statutarie degli enti iscritti ai registri ODV/APS **in possesso della personalità giuridica** avvenute prima del 24 novembre 2022 la Circolare distingue due ipotesi: 1) se la Regione/Prefettura non ha ancora approvato le modifiche esse sono inefficaci, con la conseguente necessità di una loro riproposizione all’ufficio del RUNTS, ai sensi dell’articolo 22, comma 6, del CTS (che affida al notaio il compito di verificarne la legittimità e agli uffici del RUNTS il controllo sulla mera regolarità formale della documentazione); 2) se le modifiche sono state approvate, gli uffici del RUNTS effettueranno il sindacato di legittimità ma resta la necessità di acquisire l'attestazione notarile circa la sussistenza del patrimonio minimo.

E’ importante ricordare che una volta conclusosi positivamente il controllo post trasmigrazione, gli enti così iscritti al RUNTS dovranno **verificare gli elementi inseriti, aggiornarli e/o integrarli entro 90 giorni dall’iscrizione**.

Iscrizione su domanda degli enti privi di personalità giuridica e che non intendono richiederla[[123]](#footnote-123)

Gli enti privi di personalità giuridica presentano all’Ufficio competente istanza con le informazioni e gli allegati previsti dal Decreto.

La pratica telematica così collazionata, secondo quanto specificato nell'allegato tecnico A al Decreto, è sottoposta da parte del sistema informatico a controlli il cui esito è vincolante per l'inoltro della medesima o per l'accettazione da parte dell'Ufficio destinatario.

Ricevuta la domanda, l'Ufficio competente **verifica**, sulla piattaforma informatica del RUNTS, la **completezza e l'idoneità della documentazione e delle informazioni prodotte e la sussistenza delle condizioni previste ai fini dell'iscrizione**.

Se dai bilanci prodotti risulta che l'ente negli ultimi due esercizi consecutivi ha raggiunto almeno due dei limiti dimensionali di cui all'art. 31, comma 1, del Codice che rendono obbligatoria la nomina del revisore legale, l'Ufficio deve acquisire la prescritta **informazione antimafia**.

In caso di correttezza e completezza della domanda e della relativa documentazione, nonché di sussistenza delle condizioni necessarie, entro 60 giorni l'Ufficio dispone l'iscrizione. Si applica l’istituto del silenzio-assenso.

In caso di domanda non corretta o incompleta, o qualora da quanto risultante agli atti emergano esigenze di integrazioni o chiarimenti o di documentazione integrativa, l'Ufficio invita l'ente a completare o rettificare la domanda di iscrizione o integrare la documentazione fornita, assegnando un termine non superiore a 30 giorni.

Entro 60 giorni dalla ricezione della domanda completata o rettificata, della documentazione ulteriore richiesta, l'Ufficio provvede all'iscrizione o comunica i motivi ostativi.

Se l'atto costitutivo e lo statuto dell'ente sono redatti in conformità al modello standard tipizzato predisposto dalla rete associativa cui lo stesso aderisce (e approvato con decreto del Ministero del Lavoro), fatta salva la regolarità formale della restante documentazione, il termine di 60 giorni di cui sopra è ridotto a 30. Si tratta di una disciplina del tutto particolare, che suscita non poche perplessità a livello sistematico[[124]](#footnote-124).

Iscrizione su domanda e personalità giuridica

Nella prassi, come evidenziato dallo Studio del Coniglio Nazionale del Notariato n. 104-2020/I , possono verificarsi le seguenti ipotesi:

1. enti che acquistano la qualifica di ETS e la personalità giuridica contestualmente[[125]](#footnote-125), per effetto dell’iscrizione nel RUNTS ai sensi dell’art. 22 CTS;
2. ETS privi di personalità giuridica che decidono di ottenere la personalità giuridica successivamente all’iscrizione al RUNTS;
3. enti che, avendo ottenuto la personalità giuridica ai sensi del DPR n. 361/2000, intendono in un secondo momento conseguire la qualifica di ETS mediante l’iscrizione nel RUNTS.

**Nelle ipotesi a), b) e c)**[[126]](#footnote-126) è il notaio che deve verificare, a seconda dei casi sopra descritti, la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione e/o i requisiti per l’iscrizione al RUNTS e/o la sussistenza del patrimonio minimo di cui all’articolo 22, comma 4, del CTS[[127]](#footnote-127).

**L’Ufficio competente del RUNTS si limita a verificare la regolarità formale della documentazione depositata dal notaio**[[128]](#footnote-128): se riscontra delle irregolarità invita il notaio a completare o rettificare la domanda o integrare la documentazione. Se entro 30 giorni dal ricevimento della documentazione o dalla rettifica della domanda l'Ufficio non provvede, si applica il silenzio-assenso.

**Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni** per la costituzione dell’ente e/o i requisiti previsti dal CTS e/o il patrimonio minimo né dà tempestivamente comunicazione motivata all’ente, non oltre 30 giorni, ai fondatori o agli amministratori dell'ente. Questi, nei 30 giorni successivi, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel RUNTS. **Il controllo** **dell’Ufficio** in questo caso **deve essere anche sostanziale**. Se nei successivi 60 giorni l'Ufficio del RUNTS non comunica ai richiedenti il motivato diniego o la richiesta di integrazione della documentazione o non provvede all'iscrizione, questa si intende negata (cosiddetto silenzio-rifiuto).

Con riferimento al mero controllo di regolarità formale dell’Ufficio, è opportuno sottolineare quanto previsto dal Consiglio Nazionale del Notariato: “*è inibita all’ufficio qualsiasi verifica che non si ricolleghi all’atto quale documento, ovvero all’accertamento che l’atto o il fatto di cui si chiede l’iscrizione rientri nel novero di quelli per i quali è prevista la pubblicità, o alla completezza della documentazione, ovvero, ancora, alla competenza territoriale dell’ufficio…”.*

Iscrizione al RUNTS degli enti iscritti all’Anagrafe delle Onlus.

Ai sensi dell’articolo 34[[129]](#footnote-129) del Decreto, l’Agenzia delle entrate dovrà comunicare al RUNTS i dati e le informazioni relativi agli enti iscritti nell'anagrafe delle Onlus e pubblicare l’elenco sul proprio sito istituzionale, dandone comunicazione sulla Gazzetta Ufficiale.

Ciascun ente inserito nell'elenco, ai fini del perfezionamento dell'iscrizione nel RUNTS, presenta, a partire dalla data di pubblicazione e fino al 31 marzo del periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea[[130]](#footnote-130) di cui all'art. 101, comma 10, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, all'Ufficio del RUNTS territorialmente competente apposita domanda, indicando la sezione del RUNTS nella quale intende essere iscritto e allegando copia dell'atto costitutivo, dello statuto adeguato alle disposizioni inderogabili del CTS, e degli ultimi due bilanci approvati.

Gli enti che intendono acquisire la qualifica di impresa sociale presentano la richiesta di iscrizione, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, all'ufficio del registro delle imprese presso la cui circoscrizione è stabilita la sede legale. Qualora si tratti di Onlus con personalità giuridica ai sensi del DPR n. 361/2000 è il notaio che ha ricevuto il verbale del competente organo contenente la decisione di richiedere l'iscrizione nel RUNTS che provvede al deposito.

**Secondo le regole generali sopra esposte, anche in questo caso l’Ufficio che ha ricevuto la domanda deve provvedere alla verifica della sussistenza dei requisiti, salvo che sia stato il notaio ad effettuare il deposito: in tal caso, il notaio verifica la sussistenza dei requisiti e l’Ufficio si limita al controllo di regolarità formale della documentazione.**

2.2.3 Il controllo triennale degli enti iscritti e la cancellazione dal RUNTS

La revisione d’ufficio degli enti iscritti nel RUNTS è disciplinata dall’articolo 21 del Decreto[[131]](#footnote-131) che prevede che provveda ciascun Ufficio competente ma secondo criteri di uniformità nell’applicazione della disciplina e di efficacia dell’azione, dei quali si attende l’emanazione. Essa deve avvenire a scadenza triennale.

Il controllo è volto a verificare la permanenza dei requisiti di legge previsti per l'iscrizione al RUNTS, anche con riferimento al perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, nonché alla specifica sezione di appartenenza.

Nel corso e ai fini della verifica, **l’Ufficio acquisisce le informazioni e i documenti pertinenti mediante l'utilizzo di strumenti di rilevazione che saranno individuati con apposito decreto**.

A prescindere dai suddetti strumenti di rilevazione, l’Ufficio ha a disposizione, *in primis*, **i documenti e le informazioni soggetti a deposito ed iscrizione presso il RUNTS**, specificamente individuati dall’articolo 20 del Decreto RUNTS:

1. le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto;
2. il bilancio, i rendiconti delle raccolte fondi e ove previsto il bilancio sociale;
3. le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, liquidazione, scioglimento, cessazione, estinzione;
4. i provvedimenti delle Autorità giudiziaria e tributaria che ordinano lo scioglimento, dispongono la cancellazione o accertano l'estinzione;
5. la comunicazione di perdita della natura non commerciale dell'ente;
6. 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;
7. l'eventuale dichiarazione di accreditamento ai fini dell'accesso al contributo del 5 per mille se successiva all'iscrizione.

Gli Uffici del RUNTS possono acquisire anche **provvedimenti definitivi adottati dalla competente autorità giudiziaria o tributaria** da cui consegua una situazione incompatibile con la permanenza dell'ente nel RUNTS[[132]](#footnote-132).

**Qualora dall'acquisizione di atti ed informazioni**[[133]](#footnote-133) **si renda necessario un approfondimento istruttorio, gli Uffici del RUNTS possono effettuare verifiche in loco, anche tramite la collaborazione con altre pubbliche amministrazioni, tra le quali sicuramente l’amministrazione finanziaria e gli enti pubblici territoriali**[[134]](#footnote-134).

L’esito dei controlli può consistere nella cancellazione dal RUNTS, per carenza anche sopravvenuta dei requisiti[[135]](#footnote-135), secondo il procedimento e con le conseguenze disciplinate rispettivamente dagli articoli 24 e 25 del Decreto.

2.2.4 Oggetto del controllo nella procedura di estinzione degli ETS e nella procedura di devoluzione del patrimonio

Il competente Ufficio del RUNTS è chiamato ad accertare (anche d’ufficio) l’esistenza diuna **causa di estinzione o scioglimento ai sensi della normativa vigente e dello statuto**:

* la mancata adozione della delibera in ordine alla ricostituzione del patrimonio minimo in conseguenza di perdite, prevista per gli enti con personalità giuridica dall’art. 22, comma 5, CTS;
* il raggiungimento dello scopo o la sopravvenuta impossibilità di conseguirlo (salva, per le fondazioni, la cosiddetta “trasformazione” *ex* articolo 28 del codice civile, cioè il mutamento dello scopo ad opera dell’autorità competente);
* il venir meno della pluralità degli associati nelle associazioni;
* altre cause previste dallo statuto.

Qualora lo scioglimento / estinzione siano stati deliberati dall’organo competente dell’ETS, l’Ufficio dovrà controllare che ciò sia stato fatto nel **rispetto della procedura di legge e di statuto, con particolare riferimento al quorum rafforzato** (tre quarti degli associati) per le delibere di scioglimento (e di devoluzione del patrimonio).

Il patrimonio che residua dopo la liquidazione deve essere devoluto, previo parere positivo dell’Ufficio del RUNTS competente per territorio e salva diversa destinazione imposta dalla legge, ad altri ETS, in conformità alle eventuali disposizioni statutarie o a delibera del competente organo sociale o, in mancanza, alla Fondazione Italia Sociale. Per l’emanazione del parere sulla devoluzione l’Ufficio dovrà accertare, in particolare:

* **il quantum del patrimonio da devolvere, al netto della liquidazione**;
* **la natura di Ente del Terzo Settore dell’ente beneficiario**. A questi fini si ritiene che saranno indispensabili per l’Ufficio, con riferimento all’ente /i o organizzazione/i destinataria/e:
  1. atto costitutivo e statuto;
  2. bilanci/rendiconti degli ultimi 3 anni, sottoscritti e timbrati;
  3. lettera di accettazione del patrimonio destinato a firma del rappresentante legale dell’ente o organizzazione, con l’indicazione del quantum accettato.

È da ritenere che l’Ufficio, per una completa istruttoria, possa richiedere, motivatamente, integrazioni della documentazione depositata con la richiesta di parere e cioè la delibera indicante il soggetto beneficiario e l’atto di conclusione della liquidazione o le scritture contabili da cui risulti la consistenza del patrimonio residuo oggetto di devoluzione.

2.2.5 Il controllo sulle fondazioni secondo l’articolo 90 del Codice Terzo Settore: una norma da ripensare

Una norma poco nota ma decisamente importante del CTS è quella contenuta nell’articolo 90, ai sensi del quale “**I controlli e i poteri di cui agli *articoli 25*, *26* e *28 del codice civile* sono esercitati sulle fondazioni del Terzo settore dall'Ufficio del Registro unico nazionale del Terzo settore**”.

I citati articoli del codice civile disciplinano il controllo della *autorità governativa [prefetture e regioni dopo l’entrata in vigore del DPR n. 361/2000]* sulle fondazioni riconoscendo in capo ad essa il potere di:

* provvedere alla nomina e alla sostituzione degli amministratori o dei rappresentanti quando le disposizioni contenute nell'atto di fondazione non possono attuarsi;
* annullare, sentiti gli amministratori, con provvedimento definitivo, le deliberazioni contrarie a norme imperative, all'atto di fondazione, all'ordine pubblico o al buon costume;
* sciogliere l'amministrazione e nominare un commissario straordinario, qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello statuto o dello scopo della fondazione o della legge;
* autorizzare le azioni contro gli amministratori per fatti riguardanti la loro responsabilità;
* disporre il coordinamento dell'attività di più fondazioni ovvero l'unificazione della loro amministrazione, rispettando, per quanto è possibile, la volontà del fondatore;
* provvedere alla trasformazione della fondazione, anziché dichiararla estinta, quando lo scopo è esaurito o divenuto impossibile o di scarsa utilità, o il patrimonio è divenuto insufficiente, allontanandosi il meno possibile dalla volontà del fondatore.

L’articolo 90 deve essere letto in combinato disposto con il comma 1-bis dell’articolo 22 CTS: “*Per le associazioni e fondazioni del Terzo settore già in possesso della personalità giuridica ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, che ottengono l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore ai sensi delle disposizioni del presente articolo e nel rispetto dei requisiti ivi indicati, l'efficacia dell'iscrizione nei registri delle persone giuridiche di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361 è sospesa fintanto che sia mantenuta l'iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore. Nel periodo di sospensione, le predette associazioni e fondazioni non perdono la personalità giuridica acquisita con la pregressa iscrizione e non si applicano le disposizioni di cui al citato decreto del Presidente della Repubblica n. 361 del 2000*”.

La ***ratio* degli articoli 25, 26 e 28 del codice civile**, in particolare dell’articolo 25, è sempre stata rinvenuta dalla giurisprudenza[[136]](#footnote-136) e dalla dottrina nella **mancanza, nelle fondazioni, di un controllo interno corrispondente a quello delle associazioni: “*mentre infatti in queste ultime l’assemblea degli associati esercita un controllo sullo svolgimento dell’attività amministrativa, nella fondazione, mancando spesso un organo interno formalmente preposto a porre rimedio alle inadempienze dell’organo amministrativo****, tale funzione è demandata all’autorità pubblica*”[[137]](#footnote-137).

Sembra tuttavia che il legislatore delegato non abbia tenuto adeguatamente in considerazione che **il sistema dei controlli degli ETS non prevede differenze tra associazioni e fondazioni**[[138]](#footnote-138)**, se non nel senso di prevedere oneri maggiormente gravosi proprio in capo alle fondazioni**: basti pensare che l’organo di controllo è obbligatorio per le associazioni solo dopo il superamento di determinate soglie ma è sempre obbligatorio nelle fondazioni[[139]](#footnote-139).

In ragione di ciò, ci si domanda se il contenuto dell’articolo 90 del CTS non debba essere ripensato con un più “semplice” rinvio ai controlli esercitati ai sensi del DPR n. 361/2000, in questo caso però anche con riferimento alle associazioni riconosciute in conformità ad esso.

2.3 Altri organismi previsti dal codice del terzo settore con funzioni di vigilanza e controllo

2.3.1 Il Consiglio Nazionale del Terzo Settore

Il Consiglio nazionale del terzo settore è stato istituito presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ed è presieduto dal Ministro (o da un suo delegato) ai sensi dell’articolo 58 CTS.

Tra i suoi compiti vi è anche quello, non meglio definito di “essere **coinvolto nelle funzioni di vigilanza, monitoraggio e controllo, con il supporto delle reti associative nazionali**”[[140]](#footnote-140).

Le modalità di funzionamento sono fissate con regolamento interno da adottarsi a maggioranza assoluta dei componenti[[141]](#footnote-141).

Il Ministero del lavoro e delle politiche sociali - Direzione generale del Terzo settore e della responsabilità sociale delle imprese - assicura, attraverso le proprie risorse umane e strumentali, il supporto tecnico e organizzativo al funzionamento del Consiglio.

2.3.2 I Centri di Servizio per il Volontariato

I Centri di Servizio per il Volontariato (CSV)[[142]](#footnote-142), operanti fin dall’anno 1997, hanno ricevuto nuovo impulso dalla Riforma del Terzo Settore, che ha puntualmente definito i servizi erogabili[[143]](#footnote-143) e i relativi principi ispiratori[[144]](#footnote-144) ed ha attribuito ad essi nuovi obblighi e responsabilità.

Il compito fondamentale dei CSV è quello di organizzare, gestire ed erogare servizi di supporto tecnico, formativo ed informativo per promuovere e rafforzare la presenza ed il ruolo dei volontari in tutti gli enti del Terzo settore.

Tuttavia, l’articolo 93 del CTS prevede che gli enti accreditati come Centri di servizio per il volontariato, **appositamente autorizzati dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali, possono svolgere attività di controllo nei confronti dei rispettivi aderenti, per accertare:**

1. **la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;**
2. **il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;**
3. **l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro.**

Ai fini del rilascio dell'autorizzazione, devono risultare in possesso dei requisiti tecnici e professionali stabiliti con un emanando decreto del Ministero del Lavoro, tali da garantire un efficace espletamento delle attività di controllo. L'autorizzazione è rilasciata entro novanta giorni dalla presentazione dell'istanza e mantiene validità fino alla avvenuta cancellazione della rete associativa dall'apposita sezione del Registro unico nazionale del Terzo settore o alla revoca dell'accreditamento del CSV o fino alla revoca della stessa autorizzazione, disposta in caso di accertata inidoneità ad assolvere efficacemente le attività di controllo.

L'attività di controllo espletata dai CSV è sottoposta alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

2.3.3 Organismo nazionale di controllo dei centri di servizio per il volontariato

L'Organismo nazionale di controllo (ONC)[[145]](#footnote-145) è una fondazione con personalità giuridica di diritto privato, costituita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, al fine di svolgere **funzioni di indirizzo e di controllo dei CSV** **assumendo anche provvedimenti sanzionatori** nei loro confronti, di propria iniziativa o su iniziativa degli Organismi territoriali di controllo[[146]](#footnote-146), dei quali controlla l’operato.

In particolare, in presenza di irregolarità non sanabili o non sanate nonostante le segnalazioni degli Organismo territoriali di controllo, previo accertamento dei fatti e sentito in contraddittorio il CSV interessato, adotta i seguenti provvedimenti a seconda della gravità del caso:

1. diffida formale con eventuale sospensione dell'accreditamento nelle more della sanatoria dell'irregolarità;
2. revoca dell'accreditamento, esperita dopo aver sollecitato, senza ottenere riscontro, il rinnovo dei componenti dell'organo di amministrazione del CSV.

Contro i provvedimenti dell'ONC, i CSV possono fare ricorso dinanzi al giudice amministrativo[[147]](#footnote-147).

Inoltre, l’ONC promuove l'adozione da parte dei CSV di strumenti di verifica della qualità dei servizi erogati dai CSV medesimi e ne valuta gli esiti.

L'ONC svolge le proprie funzioni in conformità alle norme, ai principi e agli obiettivi del decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 19 gennaio 2018 e alle disposizioni del proprio statuto[[148]](#footnote-148) e predispone una relazione annuale sulle proprie attività e sull'attività e lo stato dei CSV, che invia al Ministero del lavoro e delle politiche sociali entro il 31 maggio di ogni anno e rende pubblica attraverso modalità telematiche.

2.3.4 Organismi territoriali di controllo dei centri di servizio per il volontariato

Gli Organismi Territoriali di Controllo[[149]](#footnote-149) (OTC) sono uffici territoriali dell'Organismo Nazionale di Controllo privi di autonoma soggettività giuridica, chiamati a svolgere funzioni di controllo dei CSV nel territorio di riferimento, in conformità alle norme del Codice del Terzo Settore e allo statuto e alle direttive dell'ONC.

In particolare, gli OTC svolgono le seguenti funzioni in conformità al proprio regolamento che dovrà disciplinarne nel dettaglio le modalità di esercizio:

1. ricevono le domande e istruiscono le pratiche di accreditamento dei CSV, in particolare verificando la sussistenza dei requisiti di accreditamento;
2. **verificano periodicamente, con cadenza almeno biennale, il mantenimento dei requisiti di accreditamento dei CSV**; sottopongono altresì a verifica i CSV quando ne facciano richiesta motivata il Presidente dell'organo di controllo del CSV o un numero non inferiore al 30 per cento di enti associati o un numero di enti non associati pari ad almeno il 5 per cento del totale degli enti iscritti nelle pertinenti sezioni regionali del Registro unico nazionale del Terzo settore;
3. ripartiscono tra i CSV il finanziamento deliberato dall'ONC;
4. verificano la legittimità e la correttezza dell'attività dei CSV in relazione all'uso delle risorse del Fondo unico nazionale, nonché la loro generale adeguatezza organizzativa, amministrativa e contabile, tenendo conto degli indirizzi generali strategici fissati dall'ONC;
5. nominano, tra i revisori legali iscritti nell'apposito registro e con specifica competenza in materia di Terzo settore, un componente dell'organo di controllo dei CSV con funzioni di presidente;
6. propongono all'ONC l'adozione di provvedimenti sanzionatori nei confronti dei CSV;
7. predispongono una relazione annuale sulla propria attività, che inviano entro il 30 aprile di ogni anno all'ONC e rendono pubblica mediante modalità telematiche.

In presenza di irregolarità, gli OTC invitano i CSV ad adottare i provvedimenti e le misure necessarie a sanarle. In presenza di irregolarità non sanabili o non sanate, gli OTC denunciano l'irregolarità all'ONC affinché adotti i provvedimenti necessari[[150]](#footnote-150).

2.4 I controlli fiscali, l’accertamento dei requisiti per l’iscrizione al runts e il godimento dei regimi fiscali agevolati

Ai sensi dell’articolo 94 del CTS, ai fini della corretta applicazione delle disposizioni del titolo X del CTS che disciplina il regime fiscale degli ETS, **l'Amministrazione finanziaria**[[151]](#footnote-151) **esercita autonomamente attività di controllo** in merito al rispetto delle disposizioni in materia di:

* destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro, anche indiretto;
* devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento;
* scritture contabili e di bilancio;
* libri sociali obbligatori;
* procedura di ammissione a carattere aperto delle associazioni;
* esercizio del diritto di voto in assemblea;
* prevalenza o non prevalenza delle attività commerciali;
* **possesso dei requisiti richiesti per fruire delle agevolazioni fiscali previste dal CTS, anche con riferimento alla disciplina specifica per ciascuna tipologia di ETS, non solo dal punto di vista formale-statutario bensì anche sostanziale**.

L’amministrazione finanziaria si avvale dei **penetranti poteri istruttori** previsti dagli articoli 32 e 33 del DPR n. 600/1973 e dagli articoli 51 e 52 del DPR n. 633/1972, che dovrebbero essere esercitati in modo proporzionale e graduale, tra i quali:

1. invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona o per mezzo di rappresentanti per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento, anche relativamente ai rapporti ed alle operazioni, i cui dati, notizie e documenti siano stati acquisiti o rilevati vanti a norma di legge;
2. invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a esibire o trasmettere atti e documenti rilevanti ai fini dell'accertamento, nonché bilanci o rendiconti e libri o registri previsti dalle disposizioni tributarie;
3. inviare ai contribuenti questionari relativi a dati e notizie di carattere specifico rilevanti ai fini dell'accertamento nonché nei confronti di altri contribuenti con i quali abbiano intrattenuto rapporti;
4. richiedere agli organi ed alle Amministrazioni dello Stato, alle società ed enti di assicurazione ed alle società ed enti che effettuano istituzionalmente riscossioni e pagamenti per conto di terzi la comunicazione di dati e notizie relativi a soggetti indicati singolarmente o per categorie;
5. richiedere, previa autorizzazione del direttore dell'Agenzia delle entrate o del comandante regionale della Guardia di finanza, alle banche, alle società ed enti di assicurazione e alle società di gestione del risparmio notizie e documenti relativi a qualsiasi rapporto intrattenuto od operazione effettuata;
6. invitare ogni altro soggetto ad esibire o trasmettere atti o documenti fiscalmente rilevanti concernenti specifici rapporti intrattenuti con il contribuente e a fornire i chiarimenti relativi;
7. procedere all'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche: gli uffici finanziari e i comandi della Guardia di finanza, per evitare la reiterazione di accessi, si devono dare immediata comunicazione dell'inizio delle ispezioni e verifiche intraprese. L'ufficio o il comando che riceve la comunicazione può richiedere all'organo che sta eseguendo l'ispezione o la verifica l'esecuzione di specifici controlli e l'acquisizione di specifici elementi.

L'ufficio che procede alle attività di controllo ha l'obbligo, a pena di nullità del relativo atto di accertamento, di invitare l'ente a comparire per fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento.

**L'Amministrazione finanziaria, a seguito dell'attività di controllo, trasmette agli Uffici del RUNTS ogni elemento utile** ai fini della valutazione in merito all'eventuale cancellazione dal Registro stesso, fermo restando il controllo che deve essere eseguito dall'Ufficio RUNTS.

A loro volta, **gli uffici RUNTS trasmettono all'Amministrazione finanziaria gli esiti dei controlli di competenza**, ai fini dell'eventuale assunzione dei conseguenti provvedimenti. In presenza di violazioni è infatti l’amministrazione finanziaria che disconosce la spettanza del regime fiscale agevolato.

Da ultimo, si riporta quanto previsto dalla **Circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 19 dell’8 agosto 2019, *Indirizzi operativi e linee guida sulla prevenzione e contrasto dell’evasione fiscale****[[152]](#footnote-152)*con specifico riferimento agli enti non commerciali*: “gli Uffici opereranno un numero di controlli idoneo a supportare l’effetto di deterrenza, nonché il recupero delle agevolazioni illegittimamente fruite, nei confronti dei soggetti che apparentemente si presentano come non profit, ma in realtà svolgono vere e proprie attività commerciali, tenendo anche conto dell’attività svolta negli anni passati e valutando attentamente le modalità istruttorie più idonee da adottare. L’attività di analisi del rischio in materia, oltre ad essere effettuata utilizzando gli specifici applicativi disponibili, terrà conto anche della conoscenza diretta del territorio e delle singole peculiarità che caratterizzano i vari settori di attività, in modo da* ***ottenere una selezione mirata dei soggetti, evitando così di perseguire, salvo evidenti casi di abuso, situazioni di minima rilevanza o caratterizzate da evidente rilievo sociale, come nei casi in cui l’attività istituzionale riguardi la formazione sportiva per i giovani oppure sia rivolta ad anziani o a soggetti svantaggiati****. L’attenzione dovrà infatti essere incentrata sulla presenza di elementi, anche fattuali, non conformi alla natura non-profit del soggetto. Si tratta, in particolare di attività commerciali (come la somministrazione di alimenti e bevande, l’organizzazione di viaggi, l’intrattenimento e spettacolo, ecc.), finanziarie, immobiliari o comunque intraprese per scopi che esulano dai fini sociali che caratterizzano il terzo settore, per i quali possono risultare, tra l’altro, rapporti finanziari esteri e conti correnti all’estero intestati ai medesimi soggetti, nonché ai rappresentanti legali. L’analisi sarà, quindi, rivolta prioritariamente nei confronti delle organizzazioni che svolgono attività inidonee a perseguire scopi sociali, procedendo al disconoscimento di ente non-profit, con recupero a tassazione delle agevolazioni indebitamente fruite”*.

2.4.1 La Guardia di Finanza

La Guardia di finanza coopera con gli uffici delle imposte per l'acquisizione e il reperimento degli elementi utili ai fini dell'accertamento dei redditi e per la repressione delle violazioni delle leggi sulle imposte dirette, procedendo di propria iniziativa o su richiesta degli uffici, con le facoltà previste in generale per l’amministrazione finanziaria indicate nel paragrafo precedente. Essa inoltre, previa autorizzazione dell'autorità giudiziaria che può essere concessa anche in deroga [all'articolo 329 del codice di procedura penale](javascript:kernel.go('bd',%7bmask:'main',opera:'05',id:'05AC00006201',key:'05AC00006201',%20callerTicket:%20'',%20userKey:%20'',_menu:'normativa',kind:''%7d)), utilizza e trasmette agli uffici delle imposte documenti, dati e notizie acquisiti direttamente o riferiti ed ottenuti dalle altre Forze di polizia, nell'esercizio dei poteri di polizia giudiziaria.

Secondo la Circolare n. 1/2018[[153]](#footnote-153) del Comando Generale della Guardia di Finanza, quest’ultima, con riferimento al “Terzo settore”, pone speciale attenzione al contrasto dei fenomeni che coinvolgono il settore, in relazione ai seguenti **profili di illiceità**:

1. **fiscale,** mediante l’esecuzione di verifiche e controlli finalizzati a individuare gli **enti che solo formalmente hanno i requisiti per beneficiare delle agevolazioni;**
2. **economico – finanziaria,** attraverso lo sviluppo di **indagini di polizia giudiziaria finalizzate a far emergere entità giuridiche che,** sebbene dichiaratamente perseguano finalità solidaristiche, in realtà **mirano ad altri scopi non conformi all’ordinamento** giuridico (copertura di attività criminose, acquisizione indebita di fondi pubblici e così via).

La Circolare fornisce precise ***Indicazioni operative*** con riferimento ai seguenti aspetti:

* ***Controllo della “reale” natura dell’ente.*** Il controllo in questione parte dall’esame approfondito delle previsioni inserite nello statuto, sempre che questo sia dotato di data certa, mentre se lo stesso non risulta quanto meno registrato, le clausole ivi inserite saranno esaminate quali mere previsioni indicative, non vincolando in alcun modo le determinazioni degli operanti, che saranno assunte in considerazione dell’attività effettivamente svolta; detto approccio di tipo sostanziale è seguito, anche qualora lo statuto non sia stato redatto od esibito dal contribuente. Il contenuto dello statuto viene successivamente confrontato con l’effettivo funzionamento dell’ente, che deve essere conforme alla normativa vigente e con il rapporto tra attività istituzionali e attività diverse.
* ***Controllo degli adempimenti fiscali.*** Una volta definita la reale natura dell’ente la Guardia di Finanza procede al riscontro contabile, avendo cura, preliminarmente, di verificare se l’apparato contabile posto in essere dall’ente risulti compatibile con le tipologie ed il volume delle attività esercitate, sia regolarmente tenuto e presenti, in sostanza, i necessari requisiti di chiarezza ed attendibilità. Il controllo vero e proprio verterà, quindi, sul puntuale rispetto delle norme dettate per la determinazione del reddito nonché di quelle previste in generale dalla normativa IVA, ma potrebbe anche essere analizzato il contenuto dei libri sociali obbligatori.

In conclusione, secondo la Circolare, *l’analisi del rischio di abuso dei regimi agevolativi deve essere eseguita con la massima cura, non solo per recuperare maggiori imposte evase ma soprattutto di ottimizzare l’effetto di deterrenza indotto dalle attività di controllo nel comparto in esame*.

A tal fine, **l’indicazione che viene fornita è che le attività siano condotte in modo da diversificare la platea dei soggetti da sottoporre al controllo,** ponendo attenzione al fatto che i controlli siano **equamente distribuiti tra le diverse categorie di enti e gli specifici ambiti di attività** in cui questi operano, tenendo conto della diversificazione delle molteplici attività **potenzialmente a rischio** nel settore, come quelle, ad esempio, riguardanti la somministrazione di alimenti e bevande, l’attività spettacolistica, l’organizzazione di viaggi e soggiorni turistici. La selezione dei soggetti da sottoporre al controllo deve pertanto essere effettuata, secondo il Comando Generale, attraverso una sempre maggiore acquisizione di informazioni e conoscenza del mondo associativo locale, facendo particolare riferimento alle diverse forme di attività potenzialmente a rischio che emergono in ciascuna realtà territoriale.

Con l’operatività del RUNTS, l’attenzione della Guardia di Finanza si concentrerà sui seguenti aspetti[[154]](#footnote-154):

1. destinazione del patrimonio ed assenza di scopo di lucro, anche indiretto;
2. devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento;
3. scritture contabili e di bilancio;
4. libri sociali obbligatori;
5. altri specifici requisiti, anche relativi alle specifiche tipologie di ETS, dalla cui sussistenza dipende la fruizione dei regimi fiscali agevolati previsti dal CTS.

2.5 Le altre pubbliche amministrazioni e gli enti territoriali

Ai controlli delle “altre” pubbliche amministrazioni e degli enti territoriali il CTS dedica due laconiche previsioni:

* l’articolo 92 del CTS, dopo avere individuato le funzioni di monitoraggio, vigilanza e controllo del Ministero del Lavoro, all’ultimo comma dispone che restano comunque fermi i poteri delle amministrazioni pubbliche competenti in ordine ai controlli, alle verifiche ed alla vigilanza finalizzati ad accertare la **conformità delle attività di interesse generale elencate all’articolo 5 del CTS alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio**. Si pensi, a titolo esemplificativo, agli uffici pubblici regionali in materia di servizi sanitari, sociali, socio-sanitari, istruzione e formazione e all’Agenzia Italiana per la Cooperazione allo Sviluppo;
* ai sensi del comma 4 dell’articolo 93 del CTS, le amministrazioni pubbliche e gli enti territoriali che erogano risorse finanziarie o concedono l'utilizzo di beni immobili o strumentali di qualunque genere agli enti del Terzo settore per lo svolgimento delle attività statutarie di interesse generale dispongono i controlli amministrativi e contabili necessari a verificare il **corretto impiego da parte dei beneficiari delle risorse pubbliche, finanziarie e strumentali ad essi attribuite**.

Per quanto riguarda la concessione di immobili, il riferimento è certamente all’articolo 71, comma 2, del Codice ai sensi del quale: “*Lo Stato, le Regioni e Province autonome e gli Enti locali possono concedere in comodato beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali, agli enti del Terzo settore, ad eccezione delle imprese sociali, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali*”.

Non dimentichiamo però delle norme che disciplinano i rapporti degli ETS con gli enti pubblici: gli articoli 55, 56 e 57 del CTS[[155]](#footnote-155).

L’articolo 56 si occupa del convenzionamento delle pubbliche amministrazioni con le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale, mentre l’articolo 55 prevede, più in generale, che le pubbliche amministrazioni “*nell’esercizio delle proprie funzioni di programmazione e organizzazione a livello territoriale degli interventi e dei servizi nei settori di attività di cui all'articolo 5, assicurano il coinvolgimento attivo degli enti del Terzo settore, attraverso forme di co-programmazione e co-progettazione e accreditamento*”. Per la definizione e la realizzazione di specifici progetti, stiamo parlando della **co-progettazione**, “*l'individuazione degli enti del Terzo settore con cui attivare il partenariato avviene anche mediante forme di accreditamento nel rispetto dei principi di trasparenza, imparzialità, partecipazione e parità di trattamento, previa definizione, da parte della pubblica amministrazione procedente, degli obiettivi generali e specifici dell'intervento, della durata e delle caratteristiche essenziali dello stesso nonché dei criteri e delle modalità per l'individuazione degli enti partner*”.

In merito, il Ministero del Lavoro nella **Nota avente ad oggetto “Codice del Terzo settore. Coinvolgimento degli Enti del Terzo settore nei rapporti con gli enti pubblici”**[[156]](#footnote-156), nell’ambito di un tavolo tecnico con l’Autorità nazionale anti corruzione, si è pronunciato nei seguenti termini:

*“Per effetto dell’innovazione introdotta dal CTS, tutti i soggetti del Terzo settore possono collaborare con tutte le PP.AA. per lo svolgimento di tutte le attività di interesse generale. Prima di entrare nel dettaglio delle singole procedure, va evidenziato che il riconoscimento in capo agli ETS della titolarità piena ed originaria – in quanto costituzionalmente fondata sul principio di sussidiarietà orizzontale – dell’esercizio di attività di interesse generale, comporta di conseguenza che i servizi afferenti ai settori di attività di interesse generale non necessariamente devono essere affidati mediante i tradizionali istituti dell’appalto o della concessione, ma sono riconosciuti come afferenti ad una programmazione e progettazione costruita su basi di conoscenza e di opzioni operative condivise e coordinate in un disegno armonico di intervento, del quale la P.A. è, al contempo, promotrice e garante. Tale prospettiva va costruita e tutelata con un apparato regolamentare e di presidio dai rischi di corruzione ad un tempo solido ed originale. Occorre al riguardo mettere a punto:*

* *provvedimenti di normazione regionale e/o settoriale;*
* *regolamenti specifici delle PP.AA interessate;*
* *schemi di avvisi pubblici, di convenzioni di partenariato, ecc.*

*I possibili rischi di corruzione legati a tali procedure sono da esplorare con grande attenzione, anche facendo tesoro di ambiti, come quello sanitario, nel quali l’accreditamento è criterio normale, pur non discendendo da trasparenti procedure di co-programmazione e coprogettazione:*

* + 1. *inosservanza delle regole procedurali a garanzia dei canoni dell’evidenza pubblica;*
    2. *previsione di requisiti personalizzati;*
    3. *motivazione generica degli atti di individuazione dei partner;*
    4. *uso distorto della discrezionalità, in specie laddove non possono essere introdotte modifiche progetto tali che, se originariamente previste, avrebbero potuto determinare una diversa individuazione del partner;*
    5. *carenze di controlli”.*

Il Ministero individua contestualmente le seguenti possibili misure di prevenzione, rispetto alle quali le amministrazioni interessate dovranno sicuramente attivarsi:

*“1) trasparenza totale della procedura, attraverso forme di pubblicità preventiva e successiva;*

*2) atti adeguatamente motivati;*

*3)* ***redazione di regolamenti che governino lo sviluppo dei procedimenti amministrativi*** *secondo modalità predefinite”*

**e che disciplino i**

*“4)* ***controlli sull’esecuzione dell’intervento, sia in ordine all’attuazione che di natura amministrativo –contabile, attribuiti anche a strutture diverse da quella che ha indetto l’avviso****”.* Tra le fasi della procedura sintetizzate nella Nota, il Ministero indica anche il *“****controllo pubblico in itinere ed ex post sia in relazione alla conformità delle attività svolte rispetto ai contenuti del progetto finanziato, che in relazione alla regolarità delle spese sostenute e rendicontate****”.*

2.5.1 I rapporti delle “altre pubbliche amministrazioni” con gli Uffici del RUNTS

I rapporti tra RUNTS e altre pubbliche amministrazioni si deve/dovrebbe basare sulla collaborazione e su un reciproco flusso di informazioni, che è stato declinato in sole tre disposizioni del Decreto sul RUNTNS:

1. qualora dopo l'acquisizione di atti e documenti si renda necessario un approfondimento istruttorio per l’espletamento delle funzioni di controllo, gli Uffici del RUNTS possono effettuare verifiche in loco, anche tramite la collaborazione con altre pubbliche amministrazioni[[157]](#footnote-157);
2. gli Uffici del RUNTS possono provvedere a modificare d'ufficio informazioni o a iscrivere atti ad essi pervenuti anche da altre amministrazioni[[158]](#footnote-158);
3. la comunicazione di dati tra il RUNTS e le pubbliche amministrazioni avviene, secondo modalità individuate dalle convenzioni stipulate tra il Ministero e le medesime amministrazioni[[159]](#footnote-159).

2.6 Il controllo giurisdizionale

Naturalmente gli Enti del Terzo settore sono soggetti al controllo giurisdizionale.

L’autorità giudiziaria può essere chiamata ad effettuare il controllo su istanza dell’ente stesso o di un altro soggetto: Uffici del RUNTS, altre pubbliche amministrazioni, soggetti terzi di natura privatistica.

**L’oggetto del controllo varia a seconda dell’autorità giudiziaria adita e dell’oggetto della controversia**.

Esaminando il Codice del Terzo Settore e il Decreto sul RUNTS si possono individuare diverse norme che, direttamente o indirettamente, rinviano alla competenza della giurisdizione ordinaria, amministrativa o tributaria.

Il **GIUDICE TRIBUTARIO** è competente per le controversie relative alle agevolazioni fiscali.

Più precisamente, costituiscono oggetto della giurisdizione tributaria[[160]](#footnote-160) “*tutte le controversie aventi ad oggetto* ***i tributi di ogni genere e specie comunque denominati****, compresi quelli regionali, provinciali e comunali, il contributo per il Servizio sanitario nazionale, le sovrimposte e le addizionali, le relative sanzioni nonché gli interessi e ogni altro accessorio. Restano escluse dalla giurisdizione tributaria soltanto le controversie riguardanti gli atti della esecuzione forzata tributaria successivi alla notifica della cartella di pagamento e, ove previsto, dell'avviso di cui all'articolo 50 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, per le quali continuano ad applicarsi le disposizioni del medesimo decreto del Presidente della Repubblica. Appartengono altresì alla giurisdizione tributaria le controversie promosse dai singoli possessori concernenti l'intestazione, la delimitazione, la figura, l'estensione, il classamento dei terreni e la ripartizione dell'estimo fra i compossessori a titolo di promiscuità di una stessa particella, nonché le controversie concernenti la consistenza, il classamento delle singole unità immobiliari urbane e l'attribuzione della rendita catastale. Appartengono alla giurisdizione tributaria anche le controversie attinenti l’imposta o il canone comunale sulla pubblicità e il diritto sulle pubbliche affissioni*”.

**Il ricorso al giudice tributario può essere proposto avverso** l'avviso di accertamento del tributo, l'avviso di liquidazione del tributo; il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo e la cartella di pagamento, l'avviso di mora; il rifiuto espresso o tacito della restituzione di tributi, sanzioni pecuniarie ed interessi o altri accessori non dovuti e **il diniego o la revoca di agevolazioni**.

Tra le materie attribuite alla giurisdizione ordinaria, si evidenzia che il **GIUDICE ORDINARIO** è competente per:

* Cause di lavoro (giudice del lavoro) promosse da o contro i dipendenti di un ETS.
* Copertura assicurativa dei volontari.
* Ricorso contro la mancata ammissione in un’associazione di un aspirante socio.
* Ricorso contro l’esclusione di un socio da un’associazione.
* **Azioni di responsabilità esercitate ai sensi dell’articolo 28 del CTS**: “*Gli amministratori, i direttori generali, i componenti dell'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti rispondono nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, ai sensi degli articoli 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 del codice civile e dell'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in quanto compatibili*”. In particolare, l'azione può essere proposta dai creditori sociali quando il patrimonio sociale risulta insufficiente al soddisfacimento dei loro crediti.
* **Azioni promosse da almeno un decimo degli associati o dall’organo di controllo o dal revisore legale dei conti o dal pubblico ministero ai sensi dell’articolo 29 del CTS, primo comma**, che rinvia all’articolo 2409 del codice civile in quanto compatibile. Quest’ultimo prevede che “*Se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società o a una o più società controllate, i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale …possono denunziare i fatti al tribunale con ricorso notificato anche alla società. Lo statuto può prevedere percentuali minori di partecipazione. Il tribunale, sentiti in camera di consiglio gli amministratori e i sindaci,* ***può ordinare l'ispezione dell'amministrazione*** *della società a spese dei soci richiedenti, subordinandola, se del caso, alla prestazione di una cauzione. Il provvedimento è reclamabile. Il tribunale non ordina l'ispezione e sospende per un periodo determinato il procedimento se l'assemblea sostituisce gli amministratori e i sindaci con soggetti di adeguata professionalità, che si attivano senza indugio per accertare se le violazioni sussistono e, in caso positivo, per eliminarle, riferendo al tribunale sugli accertamenti e le attività compiute. Se le violazioni denunziate sussistono ovvero se gli accertamenti e le attività compiute … risultano insufficienti alla loro eliminazione, il tribunale* ***può disporre gli opportuni provvedimenti provvisori e convocare l'assemblea per le conseguenti deliberazioni. Nei casi più gravi può revocare gli amministratori ed eventualmente anche i sindaci e nominare un amministratore giudiziario****, determinandone i poteri e la durata.* ***L'amministratore giudiziario può proporre*** *l'azione di responsabilità contro gli amministratori … Prima della scadenza del suo incarico l'amministratore giudiziario rende conto al tribunale che lo ha nominato; convoca e presiede l'assemblea per la nomina dei nuovi amministratori e sindaci o per proporre, se del caso,* ***la messa in liquidazione*** *della società* ***o la sua ammissione ad una procedura concorsuale****. I provvedimenti previsti da questo articolo possono essere adottati anche su richiesta del collegio sindacale, del consiglio di sorveglianza o del comitato per il controllo sulla gestione, nonché, nelle società che fanno ricorso al mercato del capitale di rischio, del pubblico ministero; in questi casi le spese per l'ispezione sono a carico della società*”.
* Azioni promosse dall’organo di controllo, su denuncia di fatti censurabili presentata da almeno un ventesimo degli associati, ai sensi dell’articolo 29[[161]](#footnote-161) del CTS, secondo comma che rinvia all’articolo 2408, secondo comma del codice civile.

Tra le materie attribuite alla giurisdizione amministrativa, si evidenzia che il **GIUDICE AMMINISTRATIVO** è competente per le seguenti macro-categorie di controversie:

* quelle relative ai **rapporti tra Enti del Terzo Settore ed enti pubblici**[[162]](#footnote-162)derivanti dall’interpretazione ed applicazione delle disposizioni contenute negli articoli 55 (coinvolgimento degli enti del Terzo settore: co-programmazione e co-progettazione), 56 (convenzioni con associazioni di promozione sociale e organizzazioni di volontariato) e 57 (servizio di trasporto sanitario di emergenza e urgenza);
* quelle relative alla **mancata iscrizione al RUNTS e alla cancellazione dal medesimo**[[163]](#footnote-163), incluse quelle aventi ad oggetto la personalità giuridica di diritto privato degli ETS[[164]](#footnote-164).

Con riferimento alla cancellazione dal RUNTS, l’articolo 50 del CTS stabilisce che gli Uffici del RUNTS possono provvedere alla cancellazione a seguito di un accertamento d’ufficio, “**anche a seguito di provvedimenti della competente autorità giudiziaria ovvero tributaria, divenuti definitivi**” da cui consegua una situazione incompatibile con la permanenza dell'ente nel RUNTS. In merito a questa previsione, autorevole dottrina[[165]](#footnote-165) ha evidenziato come tale formulazione non risulti del tutto chiara. “In particolare, sembrerebbe dedursi che la cancellazione possa aversi soltanto a seguito di provvedimenti definitivi: ma allora è ambigua l’espressione *anche a seguito*, che potrebbe far intendere che la cancellazione possa essere disposta a prescindere da tali provvedimenti. Se così fosse, tuttavia, non avrebbe senso la precisazione che detti provvedimenti devono essere *divenuti definitivi”.*

* tutte quelle in cui un ETS, secondo gli ordinari criteri di ripartizione della giurisdizione, è titolare di un **interesse legittimo nei confronti di una pubblica amministrazione**. Si pensi, ad esempio, alle autorizzazioni temporanee per lo svolgimento di pubbliche manifestazioni ai sensi dell’articolo 70 CTS, all’utilizzo da parte degli ETS dei locali concessi in comodato dagli enti pubblici ai sensi dell’articolo 71 CTS[[166]](#footnote-166), all’accreditamento dei centri di servizio per il volontariato, alla concessione di contributi, tra cui quello per l’acquisto di autoambulanze di cui all’articolo 76 CTS)[[167]](#footnote-167).

# 3.

# Particolari forme di controllo

Oltre ai controlli classificabili come interni ed esterni, dei quali ci siamo occupati nei due precedenti capitoli, il Codice prevede tipologie “particolari” di controllo, non pacificamente inquadrabili nelle due categorie precedenti ma **non per questo meno rilevanti nel sistema complessivo** disegnato dal Codice del Terzo Settore. Si tratta della vigilanza e dei controlli effettuati da:

* l’organismo di vigilanza, ove nominato;
* il notaio che riceve l'atto costitutivo di una associazione o di una fondazione del Terzo settore o la pubblicazione di un testamento con il quale si dispone una fondazione del Terzo settore;
* i soci, che per espressa previsione del Codice del Terzo Settore possono essere soggetti attivi nel controllo attraverso l’esercizio del diritto di esaminare i libri sociali;
* le reti associative nazionali, che promuovono e sviluppano attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo.

Sono da segnalare, a proposito dell’autocontrollo, le **Linee Guida per un Codice di Qualità e Autocontrollo per gli organismi del Terzo settore** (CQA)[[168]](#footnote-168), **elaborate dal Forum Nazionale del Terzo Settore** con l’obiettivo di essere utilizzate dagli ETS interessati, al fine di redigere un proprio documento di qualità ed auto-controllo per indirizzare gli Enti del Terzo Settore, “*all’interno di un percorso originale articolato in tre stadi: il codice (che richiama il ruolo caratteristico dei codici etici) di qualità  (finalizzato all’individuazione dei requisiti di qualità dell’organizzazione) e autocontrollo (riferito al processo di self-assessment della rispondenza delle modalità di funzionamento ai principi e ai requisiti precedentemente definiti)*.

Le Linee Guida sono state presentate e approvate nel corso dell’assemblea nazionale dei soci del Forum del 27 marzo 2019, che ha così avviato la fase di recepimento del CQA da parte delle **reti associative aderenti al Forum**, per procedere successivamente a proporre le Linee Guida anche agli Enti non aderenti al Forum per realizzare uno *strumento di costruzione diffusa di civismo attivo e di comportamenti positivi* (così si è espressa la Portavoce nel Comunicato stampa che ha annunciato l’adozione del documento).

Il CQA è, nel suo insieme, un documento ufficiale dell’ente contenente “*l’insieme dei diritti, dei doveri e delle responsabilità dell’organizzazione nei confronti di tutti gli stakeholder e dell’interesse generale*”. L’individuazione dei valori primari costituisce la base su cui impiantare il sistema di autocontrollo.

Uno dei riferimenti giuridici che spingono nella direzione dell’adozione del CQA è il decreto legislativo n. 231 del 2001, per non parlare del Codice del Terzo Settore e, prima ancora, della legge delega n. 106/2016 che ha disegnato un impianto della Riforma fortemente ancorata ai principi della trasparenza e dell’*accountability.*

Nel documento del Forum l’autocontrollo è considerato come un “fattore di capacitazione e di responsabilizzazione da parte delle organizzazioni che devono essere in grado di dotarsi degli strumenti interni per svolgere le attività di controllo, attività che possono essere di tipo amministrativo, oppure orientate alla trasparenza e alla partecipazione delle procedure decisionali, di analisi dei rischi o di altre procedure interne alla vita dell’organizzazione”; “si inserisce all’interno del percorso legato alla riforma, assumendo una valenza etica e di negoziazione sociale, affermando la cultura della correttezza e del valore del volontariato e delle iniziative delle organizzazioni del terzo settore. Il terreno dell’autocontrollo diventa così consapevolezza, coscienza, responsabilità sociale, rapporto trasparente con le istituzioni e i cittadini”.

3.1 L’organismo di vigilanza

Come noto, il decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231[[169]](#footnote-169) (Decreto 231) ha inserito nel nostro ordinamento la responsabilità amministrativa degli enti per i reati commessi nel loro interesse o a loro vantaggio dalle persone indicate dal decreto stesso[[170]](#footnote-170).

Strumenti indispensabili per prevenire il rischio di incorrere nella predetta responsabilità amministrativa sono l’adozione di un modello organizzativo di gestione e controllo (Modello 231 o Modello) e la nomina di un Organismo di Vigilanza che ne sorvegli la corretta applicazione.

L'art. 7, comma 4 lett. a) del Decreto 231 prevede infatti che **l’efficace attuazione del Modello 231 richiede “una verifica periodica e l'eventuale modifica dello stesso quando sono scoperte significative violazioni delle prescrizioni ovvero quando intervengono mutamenti nell'organizzazione o nell'attività”**. Questa è appunto la funzione essenziale dell’Organismo di Vigilanza, definito come “*un pilastro della normativa dettata dal d.lgs. 231/2001, in mancanza del quale anche il più completo Modello Organizzativo potrebbe non essere in grado di evitare le sanzioni a carico dell'ente”[[171]](#footnote-171)*.

Nel primo capitolo abbiamo già illustrato le diverse posizioni sull’applicabilità del Decreto 231 agli enti non profit, inclusi gli Enti del Terzo Settore, condividendo la posizione della dottrina che ritiene giustificata l’estensione delle disposizioni in materia di responsabilità amministrativa degli enti alle organizzazioni non profit. In questo paragrafo procederemo all’esame dei compiti, poteri e responsabilità dell’Organismo di Vigilanza nell’ambito del sistema dei controlli di quegli ETS che lo hanno già nominato o provvederanno a nominarlo.

La **nomina dell’Organismo di Vigilanza**, innanzitutto, compete all’organo amministrativo[[172]](#footnote-172). Nei casi di composizione collegiale, che è la più frequente, l’organo di amministrazione ha a disposizione tre possibili soluzioni:

1. *Utilizzo di solo personale interno*.

Questa opzione presenta il vantaggio della massimizzazione della conoscenza dell’ente ma non può garantire la massima espressione di indipendenza dell’Organismo.

1. *Utilizzo di solo personale esterno*.

Vantaggi e svantaggi sono invertiti rispetto all’ipotesi precedente: massimizzazione dell’indipendenza ma quasi certamente minore conoscenza dell’ente.

1. *Mix di risorse esterne ed interne*.

Questa soluzione consente un adeguato bilanciamento tra indipendenza e conoscenza dell’ente.

Tanto è vero che nella prassi rappresenta ad oggi la scelta più frequente[[173]](#footnote-173).

Il legislatore ha lasciato alla dottrina e alla prassi il compito di definire tutta una serie di questioni legate alla nomina, alla durata della carica, alla revoca, al numero, alla qualifica e ai requisiti dei componenti[[174]](#footnote-174), nonché ai poteri di questi ultimi e alle modalità di esercizio degli stessi, per non parlare delle responsabilità civili ed eventualmente penali[[175]](#footnote-175).

Poiché lo scopo precipuo dell’Organismo di Vigilanza consiste nel *controllo sull'attuazione del* ***Modello 231****,* dobbiamo premettere **alcune considerazioni sul contenuto** di quest’ultimo. In sintesi, secondo le prassi consolidatesi, i Modelli organizzativi sono solitamente articolati in:

* una *Parte Generale* riepilogativa della disciplina della responsabilità degli enti, che ha la funzione di sensibilizzare i destinatari del Modello sulle tematiche sottese al Decreto 231;
* una *Parte Speciale* che contiene la descrizione delle modalità esemplificative dei reati presupposto – individuati in sede di *Risk Assessment & Gap Analysis* come rilevanti per la concreta operatività dell’ente – nonché le generali regole di comportamento da adottare in funzione preventiva, oltre ai presidi specifici relativi alle singole aree di attività, eventualmente individuati in appositi *protocolli allegati al Modello* stesso;
* un *Codice Etico*, oramai considerato parte integrante del Modello. Si tratta di un documento ufficiale, approvato dall’assemblea o dall’organo di amministrazione, che ha la funzione di dettare i valori essenziali che sono alla base della *mission* dell’ente e di definire i diritti, i doveri e le responsabilità dell’ente nei confronti dei portatori d’interesse.

Nella predisposizione dei contenuti del Modello, l’ODCEC di Milano[[176]](#footnote-176) ha evidenziato la necessità di tenere in considerazione “la storia dell’ente” (analisi storica) e che alcuni reati sono più pervasivi negli ETS: Reati contro la Pubblica Amministrazione, Delitti contro la Personalità Individuale, Reati di ricettazione, riciclaggio, etc.. Di seguito si riportano alcune esemplificazioni dei reati rilevanti e delle attività sensibili per gli ETS individuati dall’ODCEC.

Attività sensibili e potenziali modalità di commissione dei reati contro la Pubblica Amministrazione (malversazione, indebita percezione di erogazioni e truffa ai danni dello Stato - corruzione):

* + Gestione della raccolta fondi attraverso il 5x1000
  + Gestione di fondi pubblici
  + Gestione dei progetti umanitari finanziati dallo Stato o altri enti europei
  + Ottenimento di finanziamenti pubblici per progetti non destinati o destinati solo parzialmente alle finalità indicate nei bandi di riferimento
  + Gestione dell'attività di advocacy / lobbying verso le Pubbliche Amministrazioni
  + Gestione dei rapporti con la Pubblica Amministrazione nell’ambito dell’affidamento di servizi, convenzionamento etc.

Delitti contro la personalità individuale (riduzione o mantenimento in schiavitù o in servitù, intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro):

* + Gestione degli aiuti umanitari
  + Selezione, assunzione ed impiego del personale
  + Possibili facilitazioni nell’ingresso illegale di stranieri
  + Sfruttamento dei volontari approfittando del loro stato di collaborazione gratuita

Reati di ricettazione e riciclaggio:

* + Gestione degli adempimenti fiscali
  + Gestione della tesoreria
  + Gestione della contabilità generale e del bilancio per l’ottenimento di risparmi di imposte non legittimi

Delitti di criminalità organizzata:

* + Gestione degli aiuti umanitari
  + Gestione dei lasciti testamentari e delle donazioni

Delitti con finalità di terrorismo o di eversione dell’ordine democratico:

* + Gestione degli acquisti
  + Selezione e gestione dei partner per i progetti umanitari
  + Conferimento di sponsorizzazioni, denaro o altre utilità a soggetti legati, direttamente o indirettamente, ad associazioni con finalità di terrorismo o di eversione dell'ordine democratico

Reati tributari: la riforma dei reati tributari ha inserito l’art. 25 quinquiesdecies[[177]](#footnote-177) al Decreto 231, introducendo così nel sistema del controllo i reati tributari.

In estrema sintesi, come evidenziato dal Forum Nazionale del Terzo Settore nel documento *Linee guida per un Codice di Qualità e Autocontrollo[[178]](#footnote-178)*, “per gli organismi del Terzo settore **scegliere di aderire all’impostazione propria del D. Lgs 231/2001 significa: tenere sotto controllo e rendere trasparenti le attività a rischio, fare delle scelte consapevoli ed etiche, accettare una continuità d’azione della vigilanza sulle attività a rischio**”, ponendo particolare attenzione alla disciplina rigorosa dei flussi finanziari (raccolta fondi, rendicontazione delle somme ricevute, ecc.) e alla rivisitazione delle modalità di controllo/supervisione su volontari e terze parti.

**Sul funzionamento e l’attuazione del Modello 231 è competente ad effettuare il controllo l’Organismo di Vigilanza**[[179]](#footnote-179). In particolare, l’Organismo di Vigilanza è tenuto a svolgere una serie di attività dirette a garantire l’efficace operatività del Modello, declinabili nelle seguenti “*macro-aree*”[[180]](#footnote-180):

1. **l’analisi sull’effettività del Modello** che, in sintesi, riguarda la conformità dei concreti comportamenti posti in essere dai destinatari del Modello con le prescrizioni in esso contenute;
2. **il controllo sull’adeguatezza del Modello** e l’aggiornamento dello stesso. L’adeguatezza concerne l’effettiva capacità del Modello di prevenire i comportamenti indesiderati, ossia quelli non rispettosi della legge o delle *policies* interne;
3. la formazione. Tra i compitidell’Organismo di Vigilanzavi è sicuramente **il diretto presidio sulle attività di formazione**: sono frequenti sessioni iniziali “generali” sul Decreto 231 e sulla struttura e le finalità del Modello, meno frequenti ma sicuramente utili sono le sessioni successive specifiche sui protocolli connessi al Modello, differenziate in base al coinvolgimento nelle aree a rischio.

Più nello specifico, facendo riferimento, *mutatis mutandis*, ai documenti della Fondazione Nazionale dei Commercialisti[[181]](#footnote-181), l’Organismo di Vigilanza è tenuto a:

* collaborare con i soggetti apicali nella diffusione del Modello 231;
* riferire continuamente direttamente al Presidente e periodicamente all’interno dell’organo di amministrazione e dell’organo di controllo circa il funzionamento del Modello;
* definire, coordinandosi con i soggetti apicali e le strutture organizzative, i flussi informativi di cui necessita per l’espletamento della propria funzione;
* definire e comunicare le modalità attraverso le quali i collaboratori interni possono effettuare segnalazioni di eventuali comportamenti illeciti, anche sospetti, o di violazione del Modello e del codice etico e di comportamento;
* accertare e segnalare all’organo di amministrazione gli opportuni provvedimenti e le violazioni al Modello che possano configurare l’insorgere di responsabilità amministrative in capo all’ente;
* proporre all’organo di amministrazione l’adozione di provvedimenti disciplinari nei confronti dei soggetti destinatari che si sono resi responsabili di violazione del Modello.

Sul piano operativo è affidato all’ODV il compito di:

1. monitorare le procedure di controllo interno adottate;
2. condurre ricognizioni delle attività dell’ETS ai fini della mappatura aggiornata delle aree di rischio;
3. effettuare periodiche verifiche mirate su determinate attività o atti specifici posti in essere nell’ambito delle aree di rischio.

Fin dal suo insediamento, è opportuno che l’Organismo di Vigilanza:

* acquisisca tutte le **informazioni necessarie con riferimento all’ente**, la governance e l’organizzazione interna, anche attraverso incontri conoscitivi con i vertici e l’acquisizione di documenti di varia natura (a titolo esemplificativo: statuto, organigramma, procedure interne) tra i quali, *in primis,* il Modello 231 e gli atti del precedente Organismo, quali il Libro Verbali, le relazioni periodiche, i piani attività e tutta l’eventuale documentazione di supporto;
* adotti un **regolamento interno di funzionamento** che regolamenti, in particolare, i seguenti aspetti: modalità di convocazione delle riunioni e *quorum* necessario per le deliberazioni, compiti e poteri del presidente, frequenza delle riunioni ordinarie, modalità di verbalizzazione delle riunioni e di tenuta della relativa documentazione, ausilio di consulenti esterni, indicazioni di massima circa le modalità di espletamento dell’attività di verifica, con riferimento, ad esempio, alla possibilità di effettuare “controlli a sorpresa” o ad una suddivisione di compiti interna tra componenti ed eventuali professionisti esterni;
* **pianifichi l’attività, anche in relazione al budget a disposizione e preveda le modalità di comunicazione e di *reporting* degli esiti della vigilanza** effettuata.

Prima di procedere all’esame dei rapporti dell’Organismo di Vigilanza con l’organo di controllo, appare utile sottolineare la necessità che l’Organismo di Vigilanza si soffermi con doverosa attenzione sulle verifiche in alcune aree sensibili connotate da un elevato tecnicismo e da una complessa regolamentazione normativa, tra le quali assume particolare rilevanza in periodo di pandemia l’area della salute. In un interessante documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili sono stati esposti sinteticamente i **principali "rischi 231" connessi all'emergenza sanitaria** e sono state fornite alcune indicazioni operative di comportamento ai professionisti che a vario titolo - come componenti di OdV plurisoggettivi o nella qualità di Organismi di Vigilanza monocratici - sono chiamati a mettere le proprie competenze tecniche in questa fase così delicata[[182]](#footnote-182).

**RAPPORTI DELL’ORGANISMO DI VIGILANZA CON L’ORGANO DI AMMINISTRAZIONE E CON L’ORGANO DI CONTROLLO.**

Per un effettivo e funzionale espletamento dei compiti e delle funzioni attribuitegli, **l'Organismo di Vigilanza deve essere destinatario e coordinatore di appositi flussi informativi** **e deve interagire con gli altri organi e uffici deputati al controllo.**

Le norme di legge, tuttavia non specificano le precise tipologie di informazioni né i tempi e i metodi di comunicazione[[183]](#footnote-183); è perciò necessario rifarsi a quanto previsto dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili[[184]](#footnote-184) che ha osservato innanzitutto che il controllo effettuato dall’Organismo di Vigilanza viene considerato un “di cui” rispetto al controllo eseguito dall’organo di controllo, avendo come unica finalità la verifica della corretta applicazione e il costante monitoraggio del modello organizzativo ex Decreto 231.

Da tale considerazione scaturisce un primo elemento utile per delineare il rapporto tra i due soggetti: l’Organo di Controllo “deve acquisire dall’Organismo di Vigilanza le informazioni relative al modello organizzativo adottato dalla società ed al suo funzionamento per valutare l’operatività dello stesso e la congruità delle valutazioni e l’adeguatezza delle indicazioni da quest’ultimo adottate, stabilendo con l’organismo di vigilanza i termini e le modalità per lo scambio di informazioni rilevanti concordando, eventualmente, un programma di incontri nel corso dell’anno”. Questo vale a maggior ragione per gli ETS dal momento che l’Organo di controllo, secondo quanto previsto dall’articolo 30 del CTS, *vigila sull'osservanza della legge e dello statuto e sul rispetto dei principi di corretta amministrazione, anche con riferimento alle disposizioni del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231, qualora applicabili*.

IL CNDCEC considera altresì opportuno che il Modello 231 preveda obblighi in capo all’organo di controllo di fornire informazioni all’Organismo di Vigilanza, stabilendo anche le modalità di informazione da parte dell'Organismo di Vigilanza in merito all’adeguatezza del Modello e alla sua efficace attuazione. **Il flusso informativo tra i due organi deve cioè essere svolto nelle due direzioni**.

Il proficuo coordinamento delle rispettive attività può essere favorito anche da **incontri** in composizione “plenaria” e dalla partecipazione di un membro dell’organo di controllo alle riunioni dell’Organismo di Vigilanza su invito, quando siano all’ordine del giorno temi di specifico interesse. Analogamente, un componente dell’Organismo di Vigilanza potrebbe essere invitato a partecipare come uditore alle riunioni dell’organo di controllo.

L’**oggetto** **dei flussi informativi** si riferisce ai dati e alle informazioni ritenute rilevanti, opportune o comunque utili per lo svolgimento dell’attività di vigilanza, con particolare attenzione a:

* tutti gli elementi di natura contabile che possono costituire indizi di un comportamento illegittimo o comunque anomalo (tenuto conto del controllo effettuato dal revisore legale dei conti se nominato);
* i dati e le informazioni rilevanti in ordine all’osservanza della legge e dello statuto, alla struttura organizzativa e al sistema di controllo interno e al funzionamento del sistema amministrativo-contabile;
* le informazioni, le comunicazioni e le richieste, scritte e verbali, del soggetto incaricato della revisione legale agli amministratori;
* l’esistenza di fatti censurabili rilevati dal soggetto incaricato della revisione legale, le notizie in ordine a problematiche relative al bilancio e alla relazione sulla gestione.

3.2 Le reti associative

La Riforma del Terzo Settore ha riconosciuto e valorizzato il ruolo delle reti associative, come auspicavano gli operatori del non profit che da sempre le ritengono capaci di realizzare **una forma di** **auto-controllo sulle associazioni aderenti**, considerata per molti aspetti più adeguata rispetto ai controlli di soggetti esterni. Così si era espressa la legge delega n. 106/2016 nel sollecitare “*l’adozione di adeguate ed efficaci forme di autocontrollo degli enti del Terzo settore anche attraverso l’utilizzo di strumenti atti a garantire la più ampia trasparenza e conoscibilità delle attività svolte dagli enti medesimi, sulla base di apposito accreditamento delle reti associative di secondo livello sulla base di apposite convenzioni*”.

La rete associativa è una particolare tipologia di Ente del Terzo Settore, disciplinata dall’articolo 41 del CTS, costituita in forma di associazione, riconosciuta o non riconosciuta, che svolge attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS e delle loro attività di interesse generale, anche allo scopo di promuoverne ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali.

Seguendo l’ordine del CTS, le reti associative sono in primo luogo citate dall’articolo 14, comma, che prevede che “Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, *o nel sito internet della rete associativa di cui all'articolo 41 cui aderiscano*, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati”. Le modalità per il corretto espletamento di tale obbligo, nel rispetto anche dei principi della privacy, sono state individuate con Nota del Ministero del Lavoro del 12 gennaio 2021 n. 293[[185]](#footnote-185).

In secondo luogo[[186]](#footnote-186), le **reti associative nazionali** possono esercitare, oltre alle proprie attività statutarie, anche le seguenti attività:

* 1. monitoraggio dell'attività degli enti ad esse associati, eventualmente anche con riguardo al suo impatto sociale, e predisposizione di una relazione annuale al Consiglio nazionale del Terzo settore;
  2. promozione e sviluppo delle attività di controllo, anche sotto forma di autocontrollo e di assistenza tecnica nei confronti degli enti associati.

Inoltre, se iscritte nell’apposita sezione del RUNTS e munite dell’apposita autorizzazione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali, le reti associative nazionali possono attività di controllo nei confronti dei rispettivi aderenti finalizzate ad accertare:

* 1. la sussistenza e la permanenza dei requisiti necessari all'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore;
  2. il perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche o di utilità sociale;
  3. l'adempimento degli obblighi derivanti dall'iscrizione al Registro.

Ai fini del rilascio dell'autorizzazione le reti associative nazionali devono risultare in possesso dei requisiti tecnici e professionali stabiliti con apposito decreto, tali da garantire un efficace espletamento delle attività di controllo, sottoposte alla vigilanza del Ministero del lavoro e delle politiche sociali.

Non è chiaro il rapporto intercorrente tra le forme di controllo di cui sopra[[187]](#footnote-187), nè quello esistente tra i controlli delle reti associative e quelli effettuati dagli uffici del RUNTS. La Circolare del Ministero del lavoro n. 2 del 5 marzo 2021 si è limitata a precisare che "Con specifico riferimento alla materia dei controlli ..., questi ultimi, ove posti in essere dalle reti associative, acquisiscono una valenza di **promozione dell’autocontrollo e assistenza tecnica alla governance dell’ente, più difficilmente ipotizzabile nei controlli a cura dell’Ufficio del RUNTS, che pur operanti nel medesimo ambito... possono avere specifici profili sanzionatori**".

Da ultimo, come illustrato nel capitolo 2, se l'atto costitutivo e lo **statuto** di un ente che chiede l’iscrizione al RUNTS sono redatti in conformità al **modello standard tipizzato predisposto dalla rete associativa** cui lo stesso aderisce (e approvato con decreto del Ministero del Lavoro), fatta salva la regolarità formale della restante documentazione, il termine di 60 giorni a disposizione dei competenti uffici per effettuare i necessari controlli è ridotto a 30. Si tratta di una disciplina del tutto particolare, che suscita non poche perplessità a livello sistematico[[188]](#footnote-188).

3.3 Il controllo del notaio nelle fasi di costituzione, approvazione delle modifiche statutarie e di riconoscimento della personalità giuridica di enti già iscritti al RUNTS o che intendono iscriversi

La personalità giuridica di diritto privato non è riconosciuta da regioni o prefetture ai sensi del DPR n. 361/2000[[189]](#footnote-189), bensì dagli uffici del RUNTS ai sensi dell’articolo 22 del Codice del Terzo Settore[[190]](#footnote-190).

Nella prassi possono invero verificarsi **tre diverse ipotesi**:

1. enti che acquistano la qualifica di ETS e la personalità giuridica contestualmente, per effetto dell’iscrizione nel RUNTS ai sensi dell’art. 22 CTS;
2. ETS privi di personalità giuridica che decidono di ottenere la personalità giuridica successivamente all’iscrizione al RUNTS;
3. enti che, avendo ottenuto la personalità giuridica ai sensi del DPR n. 361/2000, intendono in un secondo momento conseguire la qualifica di ETS mediante l’iscrizione nel RUNTS.

Nelle ipotesi a), b) e c)[[191]](#footnote-191) è il notaio che deve verificare, a seconda dei casi sopra descritti, la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione e/o i requisiti per l’iscrizione al RUNTS e/o la sussistenza del patrimonio minimo di cui all’articolo 22, comma 4, del CTS. L’Ufficio competente del RUNTS si limita a verificare la regolarità formale della documentazione depositata dal notaio[[192]](#footnote-192).

Nell’ipotesi sub lettera a), il notaio che riceve l’atto costitutivo di un’associazione o di una fondazione del Terzo settore deve verificare, oltre alla sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione, i requisiti per l’iscrizione al RUNTS e il patrimonio minimo di cui all’articolo 22, comma 4, del CTS.

L’Ufficio competente del RUNTS si limita a verificare la regolarità formale della documentazione depositata dal notaio:

* se sussistente dispone l’iscrizione nel RUNTS; l'iscrizione determina in capo all'ente l'acquisizione della personalità giuridica;
* se riscontra delle irregolarità invita il notaio a completare o rettificare la domanda o integrare la documentazione. Se entro 30 giorni dal ricevimento della documentazione o dalla rettifica della domanda l'Ufficio non provvede, si applica il silenzio-assenso.

Se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni per la costituzione dell’ente, incluse quelle del CTS, o il patrimonio minimo né dà tempestivamente comunicazione motivata all’ente, non oltre 30 giorni, ai fondatori o agli amministratori dell'ente. Questi, nei 30 giorni successivi, possono domandare all'ufficio del registro competente di disporre l'iscrizione nel RUNTS. Se nei successivi 60 giorni l'ufficio del registro non comunica ai richiedenti il motivato diniego o la richiesta di integrazione della documentazione o non provvede all'iscrizione, questa si intende negata (cosiddetto silenzio-rifiuto).

Lo **Studio n. 104 del 2020/I del Consiglio Nazionale del Notariato**[[193]](#footnote-193) ha esaminato molteplici aspetti legati all’atto costitutivo, allo statuto, al nuovo sistema per il riconoscimento della personalità giuridica ed alla pubblicità degli enti del terzo settore.

Premesse sintetiche considerazioni sistematiche ed introduttive circa i rapporti tra codice del terzo settore e codice civile, lo Studio affronta alcune questioni relative all’atto costitutivo degli ETS, alle sue caratteristiche e differenze rispetto agli enti del libro primo del codice civile ed al suo contenuto minimo. Nel documento vengono altresì esaminati il procedimento per l’acquisto della personalità giuridica degli ETS e quello per l’ottenimento della qualifica di ETS, con una casistica delle possibili situazioni di fatto, ivi compresa l’istituzione della fondazione ETS mediante disposizione testamentaria. Prima di occuparsi del RUNTS, una sezione è dedicata proprio ai controlli del notaio – con particolare riferimento al controllo sull’atto costitutivo ed ai casi di insussistenza delle condizioni per la costituzione, al rifiuto del notaio e al procedimento ex art.22, comma 3, CTS – e al controllo di regolarità formale da parte dell’ufficio del RUNTS.

3.3.1 Il controllo del notaio sull’atto costitutivo

Il raffronto tra l’art. 22, comma 2, CTS e l’art. 2330 c.c.., che costituisce il paradigma cui si è ispirato il legislatore, evidenzia un rilevante elemento di diversità.

Nel sistema del libro V del codice civile il notaio che riceve l’atto costitutivo di una società di capitali deve procedere alla sua iscrizione nel Registro delle Imprese, fermo restando che il cosiddetto “controllo di legalità” rientra tra le attività preventive al ricevimento dell’atto: il notaio dovrà rifiutare di riceverlo ogniqualvolta lo ritenga non conforme a legge.

Diversamente, il notaio che riceve l’atto costitutivo di un’associazione o di una fondazione del Terzo settore (o la pubblicazione di un testamento con il quale si dispone una fondazione del Terzo settore) deve depositarlo presso il competente ufficio del RUNTS solo se ed in quanto abbia verificato **“la sussistenza delle condizioni previste dalla legge” per la costituzione dell’ente (ed in particolare quelle relative alla natura di ETS ed al patrimonio minimo)**.

L’art. 22 CTS prevede il **medesimo procedimento per le delibere contenenti modifiche statutarie** degli ETS con personalità giuridica, riconoscendo al notaio la facoltà di rifiutarne l’iscrizione all’esito delle verifiche successive alla stipula.

La differenza si spiega, secondo il Consiglio Nazionale del Notariato, col fatto che il controllo di legalità preventivo per gli ETS non sarebbe sufficiente in quanto impone al notaio di rifiutare la stipula solo quando l’atto costitutivo è carente dei requisiti (minimi) previsti dal codice civile, mentre l’assenza degli (ulteriori) elementi costitutivi indicati dal CTS non legittimerebbe il rifiuto di stipula.

Il contenuto necessario dell’atto costitutivo/statuto[[194]](#footnote-194) viene declinato nell’art. 21 CTS attraverso l’indicazione dei seguenti elementi, che vengono riportati dal documento del Consiglio Nazionale del Notariato:

1. ***Denominazione dell’ente.*** Dovrà rispettare le prescrizioni dell’art. 12 CTS, peraltro derogate in relazione alle Organizzazioni di volontariato, alle Associazioni di promozione sociale ed agli enti filantropici, e da altre disposizioni normative esterne al CTS per alcune specifiche tipologie di enti (ad esempio per le imprese sociali). Va segnalata, al riguardo, una particolarità rilevante in tema di adeguamenti statutari deliberati prima dell’istituzione del RUNTS. Infatti, poiché l’art. 12, comma 3, CTS fa espresso divieto dell’utilizzo dell’indicazione di ente del Terzo settore e dell’acronimo ETS a soggetti diversi e tale qualifica presuppone l’iscrizione nel RUNTS, fino all’istituzione del registro non sarà possibile utilizzare l’espressione ETS o Ente del Terzo Settore nella denominazione (salva la possibilità di approvare fin d’ora la modifica statutaria relativa, condizionandola all’iscrizione nel RUNTS). Diversamente, le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale che provvedano all’adeguamento statutario nel periodo transitorio potranno da subito adottare uno statuto adeguato anche sotto il profilo della denominazione ed utilizzare i relativi acronimi, stante che gli stessi sono già previsti dalle previgenti specifiche discipline. Non sembra siano applicabili particolari restrizioni nella scelta, se si fa eccezione, ovviamente, (i) per l’obbligo previsto dall’art.12 CTS di usare nella denominazione la dizione “Ente del terzo settore” o l’acronimo “ETS” e (ii) per l’obbligo di evitare tutte le denominazioni che potrebbero provocare equivoci circa la natura dell’ente, l’assenza di scopo di lucro e l’attività svolta.
2. ***Assenza di scopo di lucro; finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; attività di interesse generale.*** Si tratta di requisiti che costituiscono elementi qualificanti degli ETS. L’assenza di scopo di lucro, in particolare, sostanzialmente si traduce nell’obbligo di destinazione esclusiva delle risorse finanziarie al perseguimento degli scopi istituzionali, cui si collega il divieto di distribuzione diretta o indiretta degli utili, degli avanzi di gestione, di fondi e riserve. A parere del Ministero del lavoro tali disposizioni, non essendo legate da un nesso di diretta riconducibilità all’istituzione ed all’operatività del RUNTS, si devono ritenere immediatamente applicabili a decorrere dalla data di entrata in vigore del CTS. Si deve rimarcare che la normativa tiene ben distinti scopo e attività. L’attività deve essere compresa tra quelle elencate all’art. 5, comma 1, CTS. La possibilità di svolgere attività diverse è espressamente limitata dall’art. 6 CTS a quelle “secondarie e strumentali”, rispetto alle quali si ritiene necessario e sufficiente che lo statuto preveda tale possibilità, senza tuttavia che sia richiesto in tale sede inserire un puntuale elenco delle stesse. Nello stesso senso si esprime anche la **circolare n. 20 del 27 dicembre 2018 del Ministero del Lavoro**, la quale specifica che l’individuazione delle attività diverse potrà “*essere successivamente operata da parte degli organi dell’ente, cui lo statuto dovrà, in tale ipotesi, attribuire la relativa competenza*”. Laddove lo statuto preveda lo svolgimento di attività diverse omettendo di attribuire ad uno specifico organo il potere di determinarle in concreto, appare ragionevole ritenere che detta competenza spetti all’organo amministrativo, stante che tale competenza non è compresa tra quelle inderogabilmente attribuite all’assemblea dall’art. 25 CTS. Rispetto al codice civile, che inserisce tra gli elementi dell’atto costitutivo di associazioni e fondazioni “*l’indicazione dello scopo*”, appare evidente come l’obbligo di specificare “*l’attività di interesse generale che costituisce l’oggetto sociale*” induce a riconoscere la sussistenza, nel nuovo sistema, di un principio di determinatezza dell’attività, analogo a quello tipico del diritto societario, tale da escludere la possibilità dell’inserimento pedissequo nello statuto di un elenco di tutte le attività previste dall’art. 5 CTS. Ciò, infatti, renderebbe indefinito l’oggetto, eludendo le esigenze di trasparenza e conoscibilità nei confronti dei terzi e degli stessi associati (nonché della pubblica amministrazione in relazione ai regimi di favore riservati agli ETS); del resto nulla impedisce che l’oggetto sociale possa essere successivamente modificato, eventualmente ampliandolo in relazione all’attività che si intende effettivamente esercitare. Diversamente che per l’attività, la declinazione delle finalità dell’ente appare “aperta”.
3. ***Sede legale***. L’art. 48 CTS richiede che nel RUNTS vengano indicate oltre alla sede principale anche le eventuali sedi secondarie, il che presuppone il loro inserimento anche nell’atto costitutivo e nello statuto. Quanto alla sede legale, l’art. 21 non specifica se - come previsto per le società di capitali – sia sufficiente l’indicazione del Comune o se, piuttosto, sia necessaria anche l’indicazione dell’indirizzo (via e numero civico). Accettando la tesi più libera, occorrerà inserire nello statuto la specifica attribuzione di competenza (delega) all’organo amministrativo per la modifica dell’indirizzo della sede nell’ambito del Comune.
4. ***Patrimonio iniziale per gli enti che intendano richiedere la personalità giuridica****.*
5. ***Norme sull’ordinamento, l’amministrazione e la rappresentanza****.* Alla disciplina obbligatoria ed alle possibili opzioni statutarie in materia sono dedicati gli articoli da 24 a 28 del CTS. In generale, il Codice si preoccupa che venga approntata una struttura organizzativa nella quale le regole di *governance* siano coerenti con le finalità perseguite dall’ente, lasciando comunque ampio spazio all’autonomia statutaria. Il modello legale di *governance* degli ETS è fondato sulla tripartizione di compiti tra assemblea, organo amministrativo e organo di controllo. Ciascun organo è per legge depositario di funzioni sue proprie.
6. ***Diritti e obblighi degli associati, ove presenti****.*

Negli articoli da 23 a 30 del CTS si rinvengono alcuni elementi inderogabili della relativa disciplina (come la trasparenza del procedimento di ammissione degli associati), nonché quelli derogabili dallo statuto. Si tratta di una chiara applicazione dei principi di democraticità che informano la legge delega (art. 2, lettera a ed art. 4, lettera d della legge n.106/2016). Si ricorda che la **circolare del Ministero del Lavoro del 27 dicembre 2018** impone di indiare le modalità di esercizio del diritto di esaminare i libri sociali.

1. ***Requisiti per l’ammissione di nuovi associati, ove presenti, e relativa procedura, secondo criteri non discriminatori, coerenti con le finalità perseguite e l’attività di interesse generale svolta****.* Evidentemente, ciò non implica un generalizzato ed incondizionato diritto di associazione, ma **non è dubitabile che la disciplina statutaria derogatoria di quella legale debba essere sottoposta dal notaio che riceve l’atto costitutivo (o che verbalizza la delibera portante modifiche statutarie), nell’esercizio del controllo di legalità a lui affidato, ad un vaglio che potremmo definire di ragionevolezza, in relazione ai richiamati canoni di “non discriminazione” e “coerenza” con le finalità e l’attività dell’ente**.
2. ***Nomina dei primi componenti degli organi sociali obbligatori e, quando previsto, dell’organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti****.*
3. ***Norme sulla devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento o di estinzione***. La disciplina di riferimento, in questo caso, si rinviene nell’art. 9 CTS, che riconosce ampio spazio all’autonomia statutaria, la quale può anche limitarsi ad affidare la relativa scelta alla decisione del competente organo dell’ente, purché la devoluzione sia effettuata “*ad altri enti del Terzo settore*” e salvo il parere favorevole dell’ufficio del RUNTS competente per territorio.
4. ***Durata dell’ente, se prevista****.* L’inciso “se prevista” consente di concludere che sia ammissibile la durata indeterminata.

Considerazioni specifiche valgono per **l’istituzione di fondazione ETS mediante negozio testamentario**. In tal caso il notaio potrà provvedere alla richiesta di iscrizione nel RUNTS solo qualora il testamento contenga tutti gli elementi richiesti dall’articolo 21 CTS per la costituzione dell’ente e purché sia possibile verificare tempestivamente (cioè nel termine di 20 giorni dalla pubblicazione!) la sussistenza dei requisiti patrimoniali richiesti dall’articolo 22, comma 4, CTS. In presenza di una disposizione testamentaria che contenga la destinazione del patrimonio ereditario (in tutto o in parte) ad una fondazione ETS, senza che la scheda testamentaria contenga tutti gli elementi dell’atto costitutivo, non è chiaro a quali soggetti il notaio che ha pubblicato il testamento debba effettuare la comunicazione di non ritenere sussistenti le condizioni per la costituzione della fondazione. Se il testamento non contiene la designazione degli amministratori o in caso di premorienza degli amministratori designati, il Consiglio Nazionale del Notariato ritiene che la comunicazione possa essere fatta agli eredi o all’esecutore testamentario, se nominato. Nelle altre ipotesi si applica l’articolo 3 delle disposizioni di attuazione del codice civile, che prevede l’obbligo del notaio di fare denuncia al prefetto entro trenta giorni dalla pubblicazione del testamento affinché il prefetto (eventualmente anche attraverso un amministratore provvisorio nominato dal tribunale) compia gli atti conservativi che ritiene necessari. Qualora, infine, la disposizione testamentaria si limiti ad indicare gli elementi essenziali dell’ente da costituire e l’attribuzione dei beni, affidando ad un esecutore testamentario (o all’erede o legatario destinatario di specifico onere) il compito di provvedere alla stipula dell’atto costitutivo, il notaio che procede alla pubblicazione del testamento deve solo effettuare la denuncia al prefetto.

3.3.2 Insussistenza delle condizioni per la costituzione, rifiuto del notaio e procedimento ex art.22, comma 3, CTS; la ratio del silenzio-rifiuto

Come detto, ai sensi dell’art. 22, comma 3, CTS, “*se il notaio non ritiene sussistenti le condizioni per la costituzione dell’ente o il patrimonio minimo, ne dà comunicazione motivata, tempestivamente e comunque non oltre il termine di trenta giorni, ai fondatori, o agli amministratori dell’ente. I fondatori, o gli amministratori o, in mancanza, ciascun associato, nei trenta giorni successivi al ricevimento della comunicazione del notaio, possono domandare all’ufficio del registro competente di disporre l’iscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore*”. Da segnalare come il CTS preveda, per il caso in cui a seguito della comunicazione di diniego da parte del notaio i fondatori, gli amministratori o un associato abbiano presentato all’ufficio del RUNTS la domanda di iscrizione dell’ente, che decorso il termine di 60 giorni dalla presentazione della domanda senza che sia intervenuta richiesta di integrazione o diniego espresso, la richiesta di iscrizione si intende negata (silenzio-rifiuto). Si tratta di soluzione diametralmente opposta a quella prevista in generale: la ragione della differente disciplina viene spiegata dal Notariato con la considerazione che **nel caso di diniego del notaio a procedere all’iscrizione si è già in presenza di una prima, motivata , valutazione negativa in ordine alla sussistenza dei requisiti prescritti dalla legge, tra l’altro resa da un soggetto particolarmente qualificato** (al cui giudizio -se positivo- l’ordinamento attribuisce valore decisivo per l’iscrizione nel RUNTS).

3.3.3 Il controllo del notaio sul requisito patrimoniale

Al notaio è affidata anche la verifica della sussistenza dei requisiti di adeguatezza del patrimonio dell’ente al conseguimento degli scopi.

Si tratta, come noto, di una questione che ha sinora dato luogo a differenti interpretazioni sul territorio nazionale da parte delle Autorità preposte al riconoscimento (Prefetture, Regioni e Provincie autonome). Queste erano le conseguenze negative dell’assenza di una disciplina legislativa, che lasciava (e lascia tuttora, per gli enti diversi da quelli del Terzo settore) un eccessivo margine di discrezionalità ai soggetti preposti al riconoscimento.

Il CTS ha espressamente previsto che “*si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e a 30.000 euro per le fondazioni*”. La predeterminazione in termini generali[[195]](#footnote-195), meramente quantitativi, della consistenza patrimoniale “adeguata” esclude alla radice ogni margine di discrezionalità.

Nel silenzio della norma, il Consiglio ritiene che l’apporto in denaro, in assenza di un versamento diretto all’ente effettuato mediante assegno circolare (come avviene per le srl in sede di costituzione), in questa fase possa essere fatto constare mediante attestazione di un istituto di credito o anche mediante **attestazione del notaio in ordine al versamento di tale somma sul conto corrente dedicato del notaio stesso**.

La novità normativa si completa con la previsione della possibilità che il patrimonio iniziale dell’ente sia costituito “da beni diversi dal denaro”, rimettendone in tal caso la valutazione alla relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione da allegare all’atto costitutivo. Il Notariato ritiene, nel silenzio della norma, che siano gli associati/fondatori i soggetti ai quali compete in via esclusiva l’affidamento dell’incarico, in analogia a quanto previsto in materia di società a responsabilità limitata dall’art. 2465 c.c. (e diversamente dalla disciplina della s.p.a., per la quale l’art. 2343 c.c. affida la designazione del perito al Presidente del Tribunale).

Viene invece esclusa la possibilità di procedere alla costituzione di un ETS con personalità giuridica mediante conferimento d’opera o di servizi, anche se garantiti da polizza assicurativa o fidejussione bancaria (come consentito per le società a responsabilità), così come il conferimento di crediti: l’art. 22 CTS, infatti, parla di “beni diversi dal denaro”, il che rimanda alla definizione codicistica dei beni quali “cose che possono formare oggetto di diritti” (art. 810 c.c.), comprensiva dei beni immateriali (brevetti, marchi, etc.), ma non dei diritti che hanno per oggetto un comportamento soggettivo (come i crediti, che hanno ad oggetto il comportamento del soggetto passivo).

Infine, una sottolineatura fondamentale del Consiglio Nazionale del Notariato: **il requisito patrimoniale per l’iscrizione dell’ente nel RUNTS è il medesimo anche per gli enti già dotati di personalità giuridica conseguita in conformità al DPR n. 361/2000,** per i quali potrà frequentemente accadere che abbiano, al momento dell’iscrizione al RUNTS, una dotazione patrimoniale corrispondente a quella ritenuta adeguata dagli uffici regionali o prefettizi competenti, tendenzialmente maggiore di quella prevista dal CTS. Resta fermo che, una volta iscritti al RUNTS, anche tali enti sono tenuti ad osservare i vincoli previsti dall’art. 22, comma 5, CTS, pertanto in caso di diminuzione del patrimonio per perdite, le soglie da considerare al fine della ricostituzione sono quelle individuate dal medesimo art. 22 CTS. Laddove però l’ente che abbia acquisito la personalità giuridica ai sensi del DPR n. 361/2000 e sia stato successivamente iscritto al RUNTS dovesse perdere la qualifica di ETS, alla cessazione della sospensione dell’iscrizione nel registro prefettizio (o regionale) dovrà conseguire la verifica della congruità (con eventuale onere di reintegrazione) del patrimonio con le prassi territoriali di regioni o prefetture.

Da questo punto di vista **è assolutamente condivisibile l’invito del Consiglio Nazionale del Notariato alle autorità preposte al riconoscimento ai sensi del DPR n. 361/2000 affinché assumano i medesimi requisiti patrimoniali previsti dal CTS quale parametro dell’adeguatezza del patrimonio, al fine di evitare disallineamenti tra i diversi registri**.

3.3.4 Il Consiglio Notarile di Milano sull’“Ottenimento della personalità giuridica da parte di associazione non riconosciuta mediante l’iscrizione al RUNTS e da parte di associazione non riconosciuta che già possieda la qualifica di ETS”

Interessante anche la massima del Consiglio Notarile di Milano del 12 gennaio 2021[[196]](#footnote-196):

“*La deliberazione dell'assemblea di un'associazione non riconosciuta di conseguire la qualifica di ETS con personalità giuridica richiede il quorum previsto per le modifiche statutarie ed è soggetta ai controlli previsti dall'art. 22 del Codice del terzo settore: pertanto, con l'istituzione del Registro unico del terzo settore, il notaio che abbia ricevuto il relativo verbale è tenuto a verificare la sussistenza delle condizioni a tali fini previste dalla legge, compreso il patrimonio minimo, e a depositare i documenti nel RUNTS entro venti giorni.*

*In particolare, trattandosi di ente già operante, il cui patrimonio comprende poste attive e passive, la verifica patrimoniale presuppone necessariamente la presentazione di una relazione giurata di un revisore legale aggiornata a non più di 120 giorni, dalla quale emerga un patrimonio netto non inferiore ad euro 15.000,00. Non trattandosi di un'operazione di trasformazione, detta perizia non richiede l'elenco dei creditori dell'ente.*

*Qualora l'associazione che intende conseguire la personalità giuridica sia già iscritta al RUNTS, ancorché non siano necessarie modifiche statutarie, fermo restando l'ambito del controllo del notaio, la relativa competenza è comunque dell'assemblea ed il quorum deliberativo quello richiesto per le modifiche statutarie.*

*Il mutamento del regime giuridico che deriva dall'ottenimento della personalità giuridica non comporta liberazione dalla responsabilità personale e solidale per le obbligazioni pregresse di chi ha agito in nome e per conto dell'associazione, ai sensi dell'art. 38 c.c.”.*

3.4 Il ruolo del diritto di accesso degli associati nel sistema dei controlli

A differenza del codice civile che non prevede alcuna disposizione in merito al diritto di accesso dei soci ai verbali degli organi sociali, il Codice del Terzo Settore si è invece finalmente espresso sul tema prevedendo, al comma 3 dell’articolo 15, per gli associati o gli aderenti degli Enti del Terzo Settore “il diritto di esaminare i libri sociali, secondo le modalità previste dall’atto costitutivo o dallo statuto”.

Questa previsione non si applica agli enti di cui all’articolo 4, comma 3 CTS, cioè gli enti religiosi civilmente riconosciuti che costituiscono il cosiddetto “ramo” del terzo settore.

I libri sociali che associati ed aderenti hanno il diritto di esaminare sono quelli di cui al comma 1 dell’articolo 15:

* il libro degli associati o aderenti (tenuto a cura dell’organo di amministrazione);
* il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico (tenuto a cura dell’organo di amministrazione);
* il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo di amministrazione, dell’organo di controllo e di eventuali altri organi sociali (tenuto dall’organo cui si riferiscono).

A parere di chi scrive, si tratta di una novità importante in quanto il diritto del socio all’informazione, di cui il diritto di accesso previsto dal CTS costituisce una fondamentale espressione, è uno strumento giuridico che potrà risultare utile non solo per tutelare l’interesse individuale del / dei socio/i ma indirettamente anche l’interesse sociale al corretto funzionamento dell’ente.

Purtroppo però non è stato previsto un più ampio ***diritto di controllo a carattere “informativo”***, come è accaduto in ambito societario con la riforma del 2003, ove il diritto del socio all’informazione funzionale al controllo ha un duplice contenuto: il diritto di informazione ed il diritto di ispezione, che si distinguono per oggetto e modalità di esercizio:

* per diritto di informazione in senso stretto si intende il diritto del socio, a seguito di una specifica istanza, di avere dagli amministratori notizia dello svolgimento delle attività dell’ente (notizie, generali o particolari, in merito a singole attività, già intraprese o anche solo programmate);
* il diritto di ispezione o di consultazione è una forma di controllo “diretta”, in quanto mette il socio a contatto diretto – non mediato dall’intervento degli amministratori – con la documentazione alla quale gli è riconosciuto accesso.

Ci si riferisce all’articolo 2476 del codice civile relativo alle società a responsabilità limitata, il cui secondo comma prevede che “*I soci che non partecipano all'amministrazione hanno diritto di avere dagli amministratori notizie sullo svolgimento degli affari sociali e di consultare, anche tramite professionisti di loro fiducia, i libri sociali ed i documenti relativi all'amministrazione*”[[197]](#footnote-197).

Certamente, nulla vieta all’ente di prevedere, nell’esercizio della propria autonomia statutaria, un ampliamento del diritto dei soci con apposite clausole attraverso le quali potrebbe, ad esempio, essere consentito ad essi di procedere ad atti di accertamento diversi ed ulteriori (si pensi alla documentazione contabile) oppure prevedendo l’obbligo degli amministratori di inviare ai soci una relazione periodica sull’andamento delle attività istituzionali e/o della raccolta fondi in occasione di particolari campagne.

Tornando all’esame del disposto dell’articolo 15, secondo comma, CTS sono necessarie alcune considerazioni.

In primo luogo, si osserva che il CTS impone chiaramente agli ETS di determinare nei propri statuti le modalità attraverso le quali il diritto di accesso ai libri sociali può essere esercitato. Attenzione, dunque, anche nelle operazioni di modifica statutaria funzionale all’adeguamento alle disposizioni normative necessarie ed obbligatorie per l’iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore: **non è sufficiente che lo statuto preveda che gli associati (o aderenti) siano titolari del diritto soggettivo di esaminare i libri sociali; occorre che siano previste le modalità attraverso le quali il diritto possa essere esercitato**. Pertanto, gli statuti dovranno prevedere:

1. con quali formalità devono essere effettuate le richieste e se devono essere motivate o quantomeno circostanziate (teoricamente potrebbe essere ammessa anche la forma orale ma è sicuramente da sconsigliare; occorre poi individuare l’organo destinatario della richiesta e le modalità di invio consentite);
2. un termine entro il quale l’ente è tenuto a rispondere alla richiesta e le relative formalità;
3. le precise modalità procedimentali attraverso le quali mettere a disposizione la documentazione oggetto dell’accesso: ad esempio può essere resa disponibile presso la sede legale o operativa dell’ente o in altro luogo presso cui i documenti sono conservati; può essere resa disponibile in formato cartaceo (con possibilità di estrarre copia a cura e spese del richiedente) oppure elettronico (inviata direttamente al richiedente, possibilmente via PEC, oppure resa disponibile in un’apposita data room).

Una questione particolarmente delicata attiene alle **motivazioni per le quali è consentito (se non addirittura doveroso) rispondere negativamente alla richiesta o differire l’esercizio del diritto**. Per rispondere, possiamo “prendere in prestito” alcune osservazioni elaborate dalla dottrina[[198]](#footnote-198) con riferimento alle società a responsabilità limitata: “*Appare, in primo luogo, evidente che i diritti di informazione devono in concreto essere esercitati in conformità alla funzione che ne ha giustificato l’adozione, ossia per consentire al socio di ottenere informazioni utili per vigilare efficacemente sull’andamento*” dell’ente. “*Per contro, devono ritenersi illegittime, in quanto contrarie al generale principio della buona fede (art. 1176 c.c.) e della correttezza (art. 1375 c.c.), le richieste di informazioni avanzate per perseguire finalità contrastanti con l’interesse*” dell’ente. “*In tali ipotesi, infatti, l’interesse del socio alla disclosure cessa di essere tutelato dall’ordinamento, che si preoccupa di salvaguardare l’esigenza della società di non patire alcun nocumento dal comportamento dei propri membri. Così, devono ritenersi contrarie a buona fede, e dunque illegittime, tutte quelle richieste di informazioni che appaiano palesemente avanzate al solo fine di intralciare l’attività sociale. Ne segue che dovranno essere considerate abusi del diritto, ad esempio, la reiterazione di richieste di informazioni già in precedenza fornite o il ripetuto e frequente scrutinio dei dati relativi alla gestione sociale, posto in essere con finalità meramente ostruzionistiche o peggio ricattatorie nei confronti degli organi sociali*”.

Il diritto all’informazione del socio deve inoltre essere **contemperato ed adeguatamente bilanciato con il diritto alla tutela dei dati personali degli altri soci (si pensi all’accesso che ha ad oggetto il libro soci) e con la necessità di prestare particolare attenzione alle notizie riservate la cui divulgazione potrebbe recare pregiudizio all’ente**, purché ciò non si trasformi un un’inammissibile svuotamento di fatto dei diritti degli associati, anche perché l’esigenza di riservatezza opera nei confronti dei terzi e non del socio, che ha il diritto di conoscere la documentazione riservata, ma non può divulgarla a soggetti estranei.

Infine, occorre una specifica valutazione, caso per caso, della **effettiva sussistenza di un interesse** **del socio all’esercizio del diritto di accesso**, fermo restando che il socio deve poter esaminare i libri sociali anche al solo fine di esercitare consapevolmente i diversi diritti e le diverse facoltà inerenti alla sua posizione giuridica di socio, a cominciare dall’esercizio consapevole del diritto di voto.

Pur essendo da escludere che il diritto in esame del socio possa essere considerato meramente funzionale alla legittimazione individuale del socio all’esercizio dell’azione di responsabilità verso gli amministratori è sicuramente possibile che possa sussistere un nesso di strumentalità tra il suddetto diritto e l’articolo 28 del CTS che disciplina la responsabilità degli amministratori, dei direttori generali ma anche dei componenti dell’organo di controllo e del soggetto incaricato della revisione legale dei conti, che rispondono nei confronti dell’ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi secondo le disposizioni del codice civile in materia societaria.

È ravvisabile un legame anche con il primo comma dell’articolo 29 del CTS secondo cui almeno un decimo degli associati può agire ex articolo 2409 del codice civile presentando denuncia al tribunale nel caso in cui vi sia fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società.

Nell’ambito del sistema dei controlli delineato dalla Riforma del Terzo Settore, **il ruolo del “controllo” del socio** ai sensi dell’articolo 15 CTS **potrà assumere rilievo anche in relazione alle funzioni dell’organo di controllo**.

Il secondo comma dell’articolo 29 consente ad ogni associato di denunciare i fatti che ritiene censurabili all’organo di controllo che, secondo la norma, “deve tener conto della denuncia nella relazione all’assemblea”.

Ma non deve limitarsi a “tenerne conto”: secondo la condivisibile interpretazione del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili[[199]](#footnote-199), l’organo di controllo è tenuto ad indagare sui fatti denunciati dai soci e a riferirne all’assemblea degli associati o all’organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni, rispetto alle quali ci si chiede, tra l’altro, quali siano i soggetti legittimati ad esercitare il diritto all’esame dei libri sociali. Nei casi di rilevante gravità quando vi sia la necessità di provvedere, provvede alla convocazione dell’assemblea.

Secondo i criteri applicativi dell’articolo 29 individuati dal CNDCEC, una volta ricevuta la denuncia, i componenti dell’organo di controllo devono tempestivamente esaminarla al fine di valutarne la fondatezza.

Se la denuncia è ritenuta fondata, l’organo di controllo:

* svolge le necessarie indagini, dedicandovi tempo e risorse adeguate rispetto alle verifiche da effettuare e alle proprie capacità;
* 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 od opportuno, richiede agli amministratori di intervenire affinché adottino gli opportuni provvedimenti. In caso di inerzia degli amministratori, 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 denunzia da parte degli associati integrano irregolarità da cui derivi il fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno all’ente controllato, l’organo di controllo, dopo aver informato l’assemblea e in caso di assenza di opportune deliberazioni da parte della stessa, presenta 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.

3.5 Il cosiddetto monitoraggio civico

Autorevole dottrina[[200]](#footnote-200) ha individuato, tra le diverse categorie di controllo, quella del “controllo civico,” con riferimento agli obblighi imposti dal Codice del Terzo Settore sulla base del criterio della trasparenza, principio guida dell’azione degli Enti del Terzo Settore.

Il concetto di “controllo civico” richiama quello di “monitoraggio civico”, che include tutte le diverse **attività di controllo, verifica, raccolta di idee e proposte attuabili da parte di cittadini singoli o in comunità**, con riferimento a interventi finanziati dalle politiche pubbliche, elaborato con riferimento alla pubblica amministrazione, anch’essa tenuta ad agire secondo i canoni della trasparenza come prevede la legge sul procedimento amministrativo n. 241/1990.

Sono funzionali a questa forma di “controllo generalizzato e diffuso” dei terzi:

1. **l’obbligo di depositare il bilancio di esercizio** presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale depositano il bilancio presso il registro delle imprese (art. 13 CTS);
2. **l’obbligo di pubblicazione** annuale (e di aggiornamento) sul proprio sito internet o, non a caso, sul sito internet della rete associativo cui aderiscono[[201]](#footnote-201), degli eventuali **emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti** ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati. L’obbligo è previsto per gli Enti del Terzo Settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui (articolo 14, comma 2, CTS).

Il Ministero del Lavoro[[202]](#footnote-202) ha recentemente chiarito che, pur non essendo necessaria una pubblicazione nominativa ogniqualvolta sarà possibile pubblicare un’informazione valida per tutti i soggetti appartenenti ad una determinata categoria (ad es. specificando il trattamento previsto tanto per i componenti dell’organo di controllo quanto la maggiorazione spettante al presidente dello stesso), **è ritenuto del tutto insufficiente (proprio perché non coerente con i livelli di trasparenza imposti dalle previsioni di legge) la pubblicazione di un dato aggregato**, in quanto all’interno di esso potrebbero rinvenirsi posizioni differenziate che non verrebbero messe a fuoco da quanti fossero interessati all’informazione. Ugualmente, dovranno essere tenuti distinti gli importi dovuti a titolo di “retribuzione” da quelli corrisposti a titolo di “indennità particolare” (ad esempio parametrata ai giorni in cui un determinato organo si riunisce) o di “rimborso spese” (in questo caso, trattandosi di somme attribuite a fronte di spese documentate potrà essere sufficiente individuare il numero di beneficiari, l’importo medio, l’importo massimo e quello minimo riconosciuti);

1. **l’obbligo di depositare presso il RUNTS e di pubblicare sul proprio sito internet il bilancio sociale** redatto secondo linee guida adottate dal Ministero del Lavoro per gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro (art. 14, comma 1, CTS).

Nel bilancio sociale gli enti filantropici devono inserire l’elenco e gli importi delle erogazioni deliberate ed effettuate nel corso dell’esercizio e l’indicazione dei beneficiari diversi dalle persone fisiche (art. 39 CTS).

1. **gli obblighi di trasparenza connessi alla procedura di convenzionamento** tra pubbliche amministrazioni da una parte e organizzazioni di volontariato e associazioni di promozione sociale dall’altra di cui all’articolo 56 del CTS.

Il comma 3 prevede che “*L'individuazione delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale con cui stipulare la convenzione è fatta nel rispetto dei principi di* ***imparzialità, pubblicità, trasparenza, partecipazione e parità di trattamento****, mediante procedure comparative riservate alle medesime. Le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale devono essere in possesso dei requisiti di moralità professionale, e dimostrare adeguata attitudine, da valutarsi in riferimento alla struttura, all'attività concretamente svolta, alle finalità perseguite, al numero degli aderenti, alle risorse a disposizione e alla capacità tecnica e professionale, intesa come concreta capacità di operare e realizzare l'attività oggetto di convenzione, da valutarsi anche con riferimento all'esperienza maturata, all'organizzazione, alla formazione e all'aggiornamento dei volontari*.

Ai sensi del comma 3-bis, “***Le amministrazioni procedenti pubblicano*** *sui propri siti informatici* ***gli atti di indizione dei procedimenti*** *di cui al presente articolo* ***e i relativi provvedimenti finali****. I medesimi atti devono altresì formare oggetto di pubblicazione da parte delle amministrazioni procedenti nella sezione “Amministrazione trasparente”, con l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 14 marzo 2013, n. 33”.*

Infine, il comma 4 prevede che *“* *Le convenzioni devono contenere disposizioni dirette a garantire l'esistenza delle condizioni necessarie a svolgere con continuità le attività oggetto della convenzione, nonché il rispetto dei diritti e della dignità degli utenti, e, ove previsti dalla normativa nazionale o regionale, degli standard organizzativi e strutturali di legge. Devono inoltre prevedere la durata del rapporto convenzionale, il contenuto e le modalità dell'intervento volontario, il numero e l'eventuale qualifica professionale delle persone impegnate nelle attività convenzionate, le modalità di coordinamento dei volontari e dei lavoratori con gli operatori dei servizi pubblici, le coperture assicurative di cui all'articolo 18, i rapporti finanziari riguardanti le spese da ammettere a rimborso fra le quali devono figurare necessariamente gli oneri relativi alla copertura assicurativa, le modalità di risoluzione del rapporto,* ***forme di verifica delle prestazioni e di controllo della loro qualità****, la verifica dei reciproci adempimenti nonché le modalità di rimborso delle spese, nel rispetto del principio dell'effettività delle stesse, con esclusione di qualsiasi attribuzione a titolo di maggiorazione, accantonamento, ricarico o simili, e con la limitazione del rimborso dei costi indiretti alla quota parte imputabile direttamente all'attività oggetto della convenzione”;*

1. **l’obbligo per le associazioni, le fondazioni e le Onlus di pubblicare** sui propri siti internet o analoghi portali digitali, entro il 30 giugno di ogni anno, le informazioni relative a sovvenzioni, sussidi, vantaggi, **contributi** o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria, agli stessi effettivamente **erogati** nell'esercizio finanziario precedente **dalle pubbliche amministrazioni non inferiori a 10.000 euro**.

La fonte di tale obbligo è rappresentata dalla legge 4 agosto 2017, n. 124, commi da 125 a 129, modificata dal decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (“Decreto Crescita”)[[203]](#footnote-203).

1. Per approfondimenti si vedano: <https://www.apb.it/la-fondazione-nazionale-dei-commercialisti-fnc-ha-pubblicato-uno-studio-su-gli-organi-di-controllo-aziendale-i-rapporti-di-collaborazione-del-sistema-di-controllo-interno/>

   <http://www.rivistadirittosocietario.com/controllo-interno-revisione-contabile-sistema-policentrico>; <https://www.odcec.roma.it/images/file/FPC_Materiale_didattico_2016/D_%20Rossetti%20-%20Il%20Sistema%20di%20Controllo%20Interno.pdf> [↑](#footnote-ref-1)
2. Si tratta del modello scelto e basato, anche sulla base delle migliori pratiche internazionali, 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. [↑](#footnote-ref-2)
3. Il documento può essere scaricato dal seguente link: <https://www.commercialisti.it/documents/20182/1236796/Allegato+1+-+informativa+07-2021.pdf/80882e98-f2e1-4313-9414-804e62e640d8> [↑](#footnote-ref-3)
4. E’ lo stesso CNDCEC ad auspicare espressamente 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”. [↑](#footnote-ref-4)
5. Art. 30, comma 3, Codice del Terzo Settore. [↑](#footnote-ref-5)
6. Con riferimento alle ipotesi in cui intervenga, in corso di carica, una modifica statutaria o una delibera dell’organo competente che comporti la variazione del numero dei componenti dell’organo di controllo, secondo le *Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore*:

   in caso di variazione in diminuzione, i componenti in carica rimangono in carica fino alla naturale scadenza;

   in caso di variazione in aumento, l’organo competente provvede a nominare i componenti richiesti in più che scadono insieme a quelli già in carica. [↑](#footnote-ref-6)
7. *Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore,* dicembre 2020, pag. 7. [↑](#footnote-ref-7)
8. Art. 95, comma 5, Codice Terzo Settore. [↑](#footnote-ref-8)
9. “A fronte dell’elevato grado di autonomia riconosciuta all’ente del Terzo Settore, il legislatore richiede però una maggiore assunzione di responsabilità. Ciò avviene …attraverso le varie norme che mirano ad accrescere il tasso di professionalità degli enti del Terzo Settore, o meglio di chi compone i loro organi”. Dalla parte del Terzo Settore. La riforma letta dai suoi protagonisti, di A. Fici, E. Rossi, G. Sepio e P. Venturi, ed. Laterza, gennaio 2020. [↑](#footnote-ref-9)
10. Su di esso si sofferma ampliamente il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (pagine da 14 a 21). [↑](#footnote-ref-10)
11. La legge 20 maggio 2016 n. 76 equipara, per gli effetti, le unioni civili al matrimonio. Occorre poi valutare attentamente anche il caso in cui il soggetto designato/nominato sia legato ad uno dei soggetti indicati da un rapporto di convivenza. [↑](#footnote-ref-11)
12. La legge 20 maggio 2016 n. 76 equipara, per gli effetti, le unioni civili al matrimonio. Occorre poi valutare attentamente anche il caso in cui il soggetto designato/nominato sia legato ad uno dei soggetti indicati da un rapporto di convivenza. [↑](#footnote-ref-12)
13. 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. [↑](#footnote-ref-13)
14. Cfr. Norme di comportamento del collegio sindacale delle società non quotate, Norma 1.4. [↑](#footnote-ref-14)
15. Art. 25, comma 1, lett. a) Codice Terzo Settore. [↑](#footnote-ref-15)
16. Art. 25, comma 2, Codice Terzo Settore. [↑](#footnote-ref-16)
17. Art. 25, comma 3, Codice Terzo Settore. [↑](#footnote-ref-17)
18. *Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore,* dicembre 2020, pag. 8. [↑](#footnote-ref-18)
19. *Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore,* dicembre 2020, pag. 9. [↑](#footnote-ref-19)
20. Diritto del Terzo Settore, P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, ed. Il Mulino. [↑](#footnote-ref-20)
21. Le Norme di comportamento fissate dal CNDCEC non trattano l’attività di revisore legale dei conti esercitata dall’organo di controllo, salvo che l’attribuzione della revisione viene presa in considerazione quando da essa derivano conseguenze dirette per l’organo di controllo. [↑](#footnote-ref-21)
22. Nonché delle disposizioni che regolano la responsabilità dei revisori legali ai sensi dell’articolo 15 del decreto legislativo n. 39/2010, in quanto compatibili e sempre che l’organo di controllo sia incaricato anche della revisione legale. [↑](#footnote-ref-22)
23. Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili 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”. [↑](#footnote-ref-23)
24. Definizione delle procedure di iscrizione degli enti, delle modalità di deposito degli atti, delle regole per la predisposizione, la tenuta, la conservazione del Registro unico nazionale del Terzo settore. (GU Serie Generale n.261 del 21-10-2020). [↑](#footnote-ref-24)
25. Il controllo è finalizzato a verificare: 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); l’iscrizione nell’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); [↑](#footnote-ref-25)
26. Ad es. il numero minimo dei soci nelle organizzazioni di volontariato e nelle associazioni di promozione sociale. [↑](#footnote-ref-26)
27. Ad es. l’art. 22, comma 5, del Codice del Terzo Settore prevede che, quando risulta che il patrimonio minimo per il riconoscimento della personalità giuridica sia diminuito di oltre un terzo “l'organo di amministrazione, e *nel caso di sua inerzia, l'organo di controllo*, ove nominato, devono senza indugio, in un'associazione, convocare l'assemblea per deliberare, ed in una fondazione deliberare la ricostituzione del patrimonio minimo oppure la trasformazione, la prosecuzione dell’attività in forma di associazione non riconosciuta, la fusione o lo scioglimento dell'ente”. [↑](#footnote-ref-27)
28. Si tratta delle gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società. [↑](#footnote-ref-28)
29. Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300 (G.U. n. 140 del 19 giugno 2001). [↑](#footnote-ref-29)
30. Art. 5 d.lgs. n. 231/2001 cit. [↑](#footnote-ref-30)
31. S. Lombardi, Il modello organizzativo di gestione e controllo e l'organismo di vigilanza ex D.LGS. 231/01. Cedam, 2020. [↑](#footnote-ref-31)
32. Cass. pen., sez. II, n. 234/2010 e sez. VI, n. 43108/2011; Sent. 820/2011:il G.I.P. del Tribunale di Milano che ha disposto, a carico di una ONLUS, il pagamento di una sanzione pecuniaria in relazione al reato di truffa in danno di un ente pubblico. [↑](#footnote-ref-32)
33. Le disposizioni contenute nel decreto citato “si applicano agli enti forniti di personalità giuridica e alle società e associazioni anche prive di personalità giuridica”. Art. 1, comma 2. [↑](#footnote-ref-33)
34. A. Santuari, Il “modello 231” negli enti del Terzo settore - d .lgs. n. 112 e 117/2017, del 26 aprile 2018, su <https://www.personaedanno.it/articolo/il-modello-231-negli-enti-del-terzo-settore-d-lgs-n-112-e-117-2017> [↑](#footnote-ref-34)
35. Autorità Nazionale Anticorruzione, Delibera n. 32 del 20 gennaio 2016, Determinazione Linee guida per l’affidamento di servizi a enti del terzo settore e alle cooperative sociali, par. 12.3. [↑](#footnote-ref-35)
36. Imposizione commentata negativamente da A. De Vivo («[…] la delibera in commento reca “linee guida” che, in quanto tali, non sono equiparabili a fonte legislativa e che, in assenza di un obbligo sancito per l’appunto da tale fonte, non possono avere efficacia vincolante») e da M. Arena («[…] ci si trova di fronte, ancora una volta, ad un'interpretazione sicuramente estensiva e creativa dei contenuti della *compliance* 231 -operata da una fonte non legislativa -che dovrebbe, ad avviso di chi scrive, essere verificata con maggiore attenzione sistematica, nella forma e nella sostanza») in materiale del convegno dal titolo “Il modello 231 negli enti del terzo settore” organizzato da CNDCEC Milano, 27 novembre 2020, relatori: S. Cristarella, G. Nettis.

    Si veda anche A. De Vivo in “MODELLO 231” ED ENTI NO PROFIT ALLA LUCE DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE E DEGLI ORIENTAMENTI DELL’ANAC, a cura della Fondazione Nazionale dei Commercialisti, Roma, 31 luglio 2016.. [↑](#footnote-ref-36)
37. Il documento aggiornato al 12 gennaio 2021 è scaricabile al seguente link: <https://commercialisti.it/documents/20182/1236776/Norme+C.S.+non+quotate+agg.+L+Bilancio+%282021.01%29.pdf/9751061e-d226-40a3-841a-55ac40bcc577> [↑](#footnote-ref-37)
38. Cfr. par. 1. [↑](#footnote-ref-38)
39. Per un approfondimento sui vincoli di secondarietà e strumentalità si veda “Attività diverse e attività di interesse generale negli enti del terzo settore”: <https://www.fiscoetasse.com/BusinessCenter/scheda/44745-ets-attivita-diverse-e-attivita-di-interesse-generale.html> [↑](#footnote-ref-39)
40. Così P. Consorti, L. Gori, E. Rossi in Diritto del Terzo settore, op. cit. [↑](#footnote-ref-40)
41. Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 186 del 9 agosto 2019. [↑](#footnote-ref-41)
42. L’art. 22, comma 4, del Codice del Terzo Settore considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 15.000 euro per le associazioni e 30.000 euro per le fondazioni. [↑](#footnote-ref-42)
43. LINEE GUIDA PER LA VALUTAZIONE DEL RISCHIO, ADEGUATA VERIFICA DELLA CLIENTELA, CONSERVAZIONE DEI DOCUMENTI, DEI DATI E DELLE INFORMAZIONI AI SENSI DEL D.LGS. 231/2007, scaricabili al seguente link: <https://commercialisti.it/visualizzatore-articolo?_articleId=1345302&plid=323242> [↑](#footnote-ref-43)
44. Decreto Legislativo 21 novembre 2007, n. 231 "Attuazione della direttiva 2005/60/CE concernente la prevenzione dell'utilizzo del sistema finanziario a scopo di riciclaggio dei proventi di attività criminose e di finanziamento del terrorismo nonché' della direttiva 2006/70/CE che ne reca misure di esecuzione", pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 290 del 14 dicembre 2007- Suppl. Ordinario n. 268/L. [↑](#footnote-ref-44)
45. Art. 49 CTS: “L'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore accerta, anche d'ufficio, l'esistenza di una delle cause di estinzione o scioglimento dell'ente e ne dà comunicazione agli amministratori e al presidente del tribunale ove ha sede l'ufficio del registro unico nazionale presso il quale l'ente è iscritto affinché provveda ai sensi dell'articolo 11 e seguenti delle disposizioni di attuazione del codice civile. Chiusa la procedura di liquidazione, il presidente del tribunale provvede che ne sia data comunicazione all'ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore per la conseguente cancellazione dell'ente dal Registro”. [↑](#footnote-ref-45)
46. Così, testualmente, il comma 8 dell’art. 30 CTS. [↑](#footnote-ref-46)
47. Il codice civile in materia di società consente sia all’organo di controllo sia ai singoli componenti, individualmente, di avvalersi della collaborazione di propri dipendenti o di ausiliari. [↑](#footnote-ref-47)
48. Ai dipendenti e agli ausiliari, a differenza di quanto avviene per i componenti dell’organo di controllo, l’organo di amministrazione può rifiutare l’accesso a informazioni riservate, salvo l’onere di motivazione. [↑](#footnote-ref-48)
49. Cfr. par. 1.1.5.7 [↑](#footnote-ref-49)
50. Cfr. par. 1.1.5.8 [↑](#footnote-ref-50)
51. 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 può delegare al presidente il compimento degli atti inerenti e conseguenti alla convocazione. [↑](#footnote-ref-51)
52. O dell’organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni. [↑](#footnote-ref-52)
53. Il CNDCEC è giunto a tale conclusione sulla base del richiamo contenuto nell’articolo 28 CTS all’articolo 2393 del codice civile. [↑](#footnote-ref-53)
54. Ai sensi dell’articolo 29, comma 2, del CTS. [↑](#footnote-ref-54)
55. IL CNDCEC consiglia di prevedere espressamente negli statuti la partecipazione dei componenti dell’organo di controllo alle riunioni degli organi sociali, prevedendo anche le sanzioni per la loro mancata convocazione, anche in termini di invalidità delle delibere. [↑](#footnote-ref-55)
56. O all’organo assembleare o di indirizzo, comunque denominato, delle fondazioni. [↑](#footnote-ref-56)
57. I tempi per la definizione del verbale, in forza di un rinvio sistematico alle previsioni civilistiche, dovranno essere contenuti nel limite di trenta giorni (artt. 2435 e 2436 c.c.). [↑](#footnote-ref-57)
58. Art. 15 CTS. [↑](#footnote-ref-58)
59. Ogni associato, ovvero almeno un decimo degli associati nelle associazioni, riconosciute o non riconosciute, che hanno più di 500 associati, può denunziare i fatti che ritiene censurabili all'organo di controllo, se nominato, il quale deve tener conto della denunzia nella relazione all'assemblea. Se la denunzia è fatta da almeno un ventesimo degli associati dell'ente, l'organo di controllo deve agire ai sensi dell'articolo 2408, secondo comma, del codice civile.

    Ai sensi di quest’ultimo, l’organo di controllo deve indagare senza ritardo sui fatti denunziati e presentare le sue conclusioni ed eventuali proposte all'assemblea. [↑](#footnote-ref-59)
60. Il comma rinvia all’articolo 2409 cod. civ. ai sensi del quale se vi è fondato sospetto che gli amministratori, in violazione dei loro doveri, abbiano compiuto gravi irregolarità nella gestione che possono arrecare danno alla società i soci che rappresentano il decimo del capitale sociale possono denunziare i fatti al tribunale. [↑](#footnote-ref-60)
61. Gli amministratori, i direttori generali, i componenti dell'organo di controllo e il soggetto incaricato della revisione legale dei conti rispondono nei confronti dell'ente, dei creditori sociali, del fondatore, degli associati e dei terzi, ai sensi degli articoli 2392, 2393, 2393-bis, 2394, 2394-bis, 2395, 2396 e 2407 del codice civile e dell'articolo 15 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, in quanto compatibili. [↑](#footnote-ref-61)
62. Salvo diversa previsione dello statuto, il presidente convoca il consiglio di amministrazione, ne fissa l'ordine del giorno, ne coordina i lavori e provvede affinché adeguate informazioni sulle materie iscritte all'ordine del giorno vengano fornite a tutti i consiglieri. [↑](#footnote-ref-62)
63. E’ opportuno che si faccia annotare a verbale l’eventuale difetto di preventiva informazione. [↑](#footnote-ref-63)
64. Nel caso in cui una deliberazione sia adottata con il voto determinante dell’amministratore in conflitto di interessi con l’ente, l’organo di controllo, ai sensi dell’articolo 27 del CTS, può impugnarla, qualora possa recare danno patrimoniale all’organizzazione. [↑](#footnote-ref-64)
65. Art. 29, comma 1, CTS. [↑](#footnote-ref-65)
66. Art. 28 CTS. [↑](#footnote-ref-66)
67. Cfr. par. 1. [↑](#footnote-ref-67)
68. Se non previste dallo statuto, le modalità di convocazione possono essere stabilite dai componenti dell’organo nel corso della prima riunione successiva alla nomina. [↑](#footnote-ref-68)
69. Argomento ex art. 2404 cod. civ. [↑](#footnote-ref-69)
70. Eventi imprevedibili ed eccezionali. [↑](#footnote-ref-70)
71. Argomento ex art. 2404 cod. civ. [↑](#footnote-ref-71)
72. Art. 15 CTS. [↑](#footnote-ref-72)
73. Che hanno l’onere di prendere successivamente visione del verbale. [↑](#footnote-ref-73)
74. Art. 2429, commi 1 e 2 c.c. [↑](#footnote-ref-74)
75. Nelle organizzazioni di volontariato, ai componenti degli organi sociali non può essere attribuito alcun compenso, ad eccezione dei componenti dell’organo di controllo che siano iscritti nel registro dei revisori legali o negli albi professionali indicati al par. 1.1.3. [↑](#footnote-ref-75)
76. 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. [↑](#footnote-ref-76)
77. Qualora l’organo di controllo sia incaricato anche della revisione legale dei conti, il compenso deve includere quello per la relativa funzione, per il quale si rinvia al capitolo successivo. [↑](#footnote-ref-77)
78. Tratto dall’approfondimento pubblicato su <https://gslex.net/altro/pubblicazione-dei-compensi-chiarimenti-del-ministero/>, dal quale è anche possibile scaricare la nota ministeriale. [↑](#footnote-ref-78)
79. Cfr. par. 1.1.2. [↑](#footnote-ref-79)
80. Organo di controllo incaricato anche della revisione legale. [↑](#footnote-ref-80)
81. Legge n. 106/2016, art. 4, comma 1, lett. g): “d*isciplinare gli obblighi di controllo interno …differenziati anche in ragione della dimensione economica dell’attività svolta …*”*.* [↑](#footnote-ref-81)
82. <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Revisione-legale/registroRevisori/index.html>

    <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/opencms/Societa-di-revisione-legale/Registro-societa/index.html>

    Tramite i due link è possibile accedere alle sezioni, rispettivamente, dei revisori legali persone fisiche e delle società di revisione del sito del Ministero dell’Economia e delle Finanze dedicato alla revisione legale dei conti. [↑](#footnote-ref-82)
83. DECRETO LEGISLATIVO 27 gennaio 2010, n. 39  Attuazione della direttiva 2006/43/CE, relativa alle revisioni legali dei conti annuali e dei conti consolidati, che modifica le direttive 78/660/CEE e 83/349/CEE, e che abroga la direttiva 84/253/CEE. Pubblicato nella Gazz. Uff. 23 marzo 2010, n. 68, S.O. [↑](#footnote-ref-83)
84. Le associazioni che hanno un numero di associati non inferiore a cinquecento possono affidare la nomina ad altro organo sociale, “nel rispetto dei principi di democraticità, pari opportunità ed eguaglianza di tutti gli associati e di elettività delle cariche sociali” (art. 25, comma 2, CTS). [↑](#footnote-ref-84)
85. Tale impostazione origina dal d.lgs. n. 39/2010 cit. [↑](#footnote-ref-85)
86. Scaricabile al seguente link: <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2020/DM-05032020-Adozione-modulistica-di-bilancioi-Enti-del-Terzo-Settore.pdf> [↑](#footnote-ref-86)
87. «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» emanato dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

    I contenuti del documento saranno approfonditi nel prosieguo. [↑](#footnote-ref-87)
88. Elaborato ai sensi dell’articolo 9, comma 1, e dell’articolo 9-bis, comma 2, del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Il documento si compone della determina di adozione del Ragioniere generale dello Stato, di una Introduzione, di un Glossario e del corpo dei principi.

    Al seguente link è possibile scaricare il testo completo:

    <https://www.revisionelegale.mef.gov.it/opencms/export/mef/resources/PDF/REV_Principio_deontologia_27092018_DEF.pdf> [↑](#footnote-ref-88)
89. D.lgs. n. 39/2010 cit. e CNDCEC, “Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore”. [↑](#footnote-ref-89)
90. Vedi questo capitolo par. 1.1.11. [↑](#footnote-ref-90)
91. Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n. 14. Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza in attuazione della *legge 19 ottobre 2017, n. 155*. Pubblicato nella Gazz. Uff. 14 febbraio 2019, n. 38, S.O. [↑](#footnote-ref-91)
92. Art. 1, comma 1. [↑](#footnote-ref-92)
93. Art. 2, comma 1, lett. a). [↑](#footnote-ref-93)
94. Art. 14. [↑](#footnote-ref-94)
95. Art. 13. [↑](#footnote-ref-95)
96. <https://commercialisti.it/documents/20182/1236821/codice+crisi_definizioni+indici+%28ott+2019%29.pdf/2072f95c-22a2-41e1-bd2f-7e7c7153ed84> [↑](#footnote-ref-96)
97. I primi due indicatori sono stati considerati validi per tutte le tipologie di attività, mentre gli altri cinque sono specifici per ciascun settore. [↑](#footnote-ref-97)
98. Indicatori di allerta: estensibilità agli enti non profit e del Terzo settore? di M. Setti e G.M. Colombo in Cooperative e Enti non profit n. 4/2020. [↑](#footnote-ref-98)
99. Il fatto che il modello proposto presupponga la fallibilità dell’ente cui applicare gli indici non è un ostacolo, posto che la conclusione in ordine alla fallibilità di TUTTI i soggetti che perseguono un lucro OGGETTIVO pare essere ormai unanimemente condivisa: Enti non profit e diritto concorsuale: il nuovo Codice della crisi e dell’insolvenza a confronto con il nuovo Codice del Terzo settore, di A. Solidoro, in Crisi e risanamento n. 34/2019; L’ente ecclesiastico imprenditore nel Codice della crisi d’impresa e della insolvenza, di L. Decimo, in Diritto civile e commerciale. [↑](#footnote-ref-99)
100. M. Setti e G.M. Colombo, in op. cit. Gli autori ritengono altresì che quando un ETS possiede una partecipazione in altro ETS (sia essa impresa sociale o ente affine) sia prudenziale procedere al computo unitario e nel contempo distinto dei quozienti, così come in ipotesi di gruppo di enti del Terzo settore (es. ente religioso che ha nel proprio seno società controllate o semplicemente collegate) sarà il bilancio consolidato quello che necessiterà una particolare cura nell’estensione dei quozienti. [↑](#footnote-ref-100)
101. Consultabile al seguente link: <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2020/Nota-n-11560-del-02112020-art30-co2-art31-co1-CTS-organo-di-controllo-revisore-legale-conti-decorrenza-obbligo.pdf> [↑](#footnote-ref-101)
102. Ampiamente analizzati nei paragrafi 1.1.2 e 1.2.1.

     Per comodità di lettura si richiamano di seguito le soglie dimensionali:

     L’obbligo di dotarsi dell’organo di controllo sorge per le associazioni in presenza del superamento, per due esercizi consecutivi, di 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.

     L’obbligo di dotarsi del revisore legale dei conti sorge per le associazioni in presenza del superamento, per due esercizi consecutivi, di 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. [↑](#footnote-ref-102)
103. Consultabile alla pagina <https://www.lavoro.gov.it/notizie/Documents/DG-III-Settore-lettera-Regioni-questioni-dirittotransitorio.pdf> [↑](#footnote-ref-103)
104. Per un quadro completo dei risvolti applicativi dell’interpretazione ministeriale sugli enti del terzo settore si veda A. Fici, *Sull’obbligo di nomina dell’organo di controllo interno e del revisore legale (a proposito della nota ministeriale n. 11560/2020),* pubblicato su <https://terzjus.it/articoli/note-e-commenti/sullobbligo-di-nomina-dellorgano-di-controllo-interno-e-del-revisore-legale-a-proposito-della-nota-ministeriale-n-11560-2020/> [↑](#footnote-ref-104)
105. Nel documento sopra citato e consultabile al seguente link: <https://www.commercialisti.it/documents/20182/1236796/Allegato+2+-+informativa+07-2021.pdf/f09b7394-9ed1-4e73-8a4c-ea38b4283064> [↑](#footnote-ref-105)
106. Diritto del Terzo Settore, P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, ed. Il Mulino. [↑](#footnote-ref-106)
107. Art. 95 CTS. [↑](#footnote-ref-107)
108. L'autorità governativa esercita il controllo e la vigilanza sull'amministrazione delle fondazioni; provvede alla nomina e alla sostituzione degli amministratori o dei rappresentanti, quando le disposizioni contenute nell'atto di fondazione non possono attuarsi; annulla, sentiti gli amministratori, con provvedimento definitivo, le deliberazioni contrarie a norme imperative, all'atto di fondazione, all'ordine pubblico o al buon costume; può sciogliere l'amministrazione e nominare un commissario straordinario, qualora gli amministratori non agiscano in conformità dello statuto o dello scopo della fondazione o della legge. L'annullamento della deliberazione non pregiudica i diritti acquistati dai terzi di buona fede in base ad atti compiuti in esecuzione della deliberazione medesima. Le azioni contro gli amministratori per fatti riguardanti la loro responsabilità devono essere autorizzate dall'autorità governativa e sono esercitate dal commissario straordinario, dai liquidatori o dai nuovi amministratori. [↑](#footnote-ref-108)
109. Cfr. par. 2.3.3. [↑](#footnote-ref-109)
110. Ministero del lavoro e delle politiche sociali DM 19/01/2018. Costituzione dell'organismo nazionale di controllo di cui all'*articolo 64, commi 1 e 2 del Codice del terzo settore*.  Pubblicato nella Gazz. Uff. 7 maggio 2018, n. 104. [↑](#footnote-ref-110)
111. Il Decreto è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana in data 21 ottobre 2020.

     Il decreto con i relativi allegati sono consultabili al seguente link: <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-settore-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/Riforma-terzo-settore/Pagine/Registro-Unico-Nazionale-Terzo-Settore.aspx> [↑](#footnote-ref-111)
112. Art. 4 Decreto RUNTS. [↑](#footnote-ref-112)
113. Le sezioni, che corrispondono alle diverse tipologie di ETS previste dal CTS, sono: organizzazioni di volontariato; associazioni di promozione sociale; enti filantropici; imprese sociali, incluse le cooperative sociali; reti associative; società di mutuo soccorso; altri enti del terzo settore. [↑](#footnote-ref-113)
114. Come evidenziato nel capitolo 1, i compiti di monitoraggio sul perseguimento delle finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale sono affidati dall’articolo 30 del CTS anche all’organo di controllo.

     “*Nulla quaestio*, pertanto, negli enti dove non vi sia l’organo di controllo, mentre per gli altri si renderebbe opportuno un collegamento tra i due soggetti (ad esempio non è chiarito se l’organo interno possa o debba riferire all’Ufficio, ovvero se quest’ultimo possa / debba intervenire su richiesta dell’organo di controllo”. Così P. Consorti, L. Gori, E. Rossi in Diritto del Terzo settore, op. cit.

     A parere di chi scrive, l’organo di controllo dovrebbe riferire all’Ufficio solo qualora le criticità emerse nel corso della propria attività non risultino sanabili / sanate attraverso le “procedure interne” di cui abbiamo ampiamente parlato nel capitolo 1. Viceversa, si ritiene che l’Ufficio debba intervenire se interpellato sul punto dall’organo di controllo. [↑](#footnote-ref-114)
115. Consiglio Nazionale del Notariato Studio n. 104-2020/I ATTO COSTITUTIVO E STATUTO, NUOVO SISTEMA PER IL RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITA’ GIURIDICA E PUBBLICITA’ DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE di Nicola Atlante, Gabriele Sepio, Enrico Maria Sironi (Approvato dalla Commissione Studi d’Impresa l’11/06/2020). Consultabile sul sito del Notariato: <https://www.notariato.it/it/ufficio-studi-lista>. Si veda il cap. 3.3. [↑](#footnote-ref-115)
116. Il secondo comma dell’art. 21 CTS precisa che lo statuto, anche se forma oggetto di atto separato, costituisce parte integrante dell’atto costitutivo e che, in caso di contrasto, le norme statutarie prevalgono su quelle dell’atto costitutivo. [↑](#footnote-ref-116)
117. Legge 11 agosto 1991, n. 266. Legge-quadro sul volontariato. (GU Serie Generale n.196 del 22-08-1991). [↑](#footnote-ref-117)
118. Legge 7 dicembre 2000, n. 383. Disciplina delle associazioni di promozione sociale. (GU Serie Generale n.300 del 27-12-2000). [↑](#footnote-ref-118)
119. Aventi ad oggetto, rispettivamente: *La trasmigrazione dei dati dai registri delle regioni e province autonome; La trasmigrazione dei dati dal Registro nazionale delle APS - APS nazionali; La trasmigrazione dei dati dal Registro nazionale delle APS - articolazioni territoriali e circoli affiliati alle APS nazionali.*

     Come rilevato da A. Fici, in “Il Decreto ministeriale n. 106/2020 sul RUNTS: analisi, questioni e prospettive (Parte Seconda)”, relativamente all’acquisizione della personalità giuridica da parte di enti coinvolti nella procedura di trasmigrazione non vi sono disposizioni specifiche nel Decreto RUNTS. [↑](#footnote-ref-119)
120. Nel qual caso il termine di 180 giorni è sospeso fino alla ricezione delle informazioni e dei documenti richiesti. [↑](#footnote-ref-120)
121. Ad esempio per comunicare cambi di rappresentante legale, modifiche statutarie e di sede legale. Lo stesso vale in caso di richiesta della personalità giuridica di enti che ne erano privi. [↑](#footnote-ref-121)
122. E’ possibile reperire l’elenco degli uffici regionali e provinciali del RUNTS con i relativi riferimenti al seguente link: [www.cantiereterzosettore.it/wp-content/uploads/2022/02/Recapiti-uffici-regionali-e-provinciali-Runts.pdf](http://www.cantiereterzosettore.it/wp-content/uploads/2022/02/Recapiti-uffici-regionali-e-provinciali-Runts.pdf) [↑](#footnote-ref-122)
123. Il procedimento di iscrizione per gli enti senza personalità giuridica è disciplinato dal Decreto RUNTS in modo particolare per le seguenti categorie di enti:

     Art. 10. *L'iscrizione nella sezione «Reti associative».*

     Art. 11. *Iscrizione degli enti della protezione civile*.

     Art. 12. *Società di mutuo soccorso*.

     Art. 13. *Gli enti del Terzo settore che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale*

     Art. 14. *Gli enti religiosi civilmente riconosciuti* [↑](#footnote-ref-123)
124. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio cit. [↑](#footnote-ref-124)
125. “Appare opportuno che il notaio rogante documenti in atto, oltre alla volontà di conseguire la personalità giuridica e l’iscrizione nel RUNTS, anche la scelta del fondatore o degli associati di chiedere l’iscrizione ad una determinata sezione del RUNTS (scelta, quest’ultima, che potrà eventualmente essere contenuta anche in uno specifico mandato a latere)”. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio cit. [↑](#footnote-ref-125)
126. Cfr. articoli da 15 a 19 del decreto ministeriale del 15 settembre 2020 (Decreto RUNTS).

     Si veda il cap. 2.2. [↑](#footnote-ref-126)
127. Si veda il cap. 3.3. [↑](#footnote-ref-127)
128. Come sottolineato dal Consiglio Nazionale del Notariato, si tratta del medesimo ruolo affidato al Registro delle imprese, in relazione alla costituzione delle società di capitali, limitato alla mera verifica della “regolarità formale” della documentazione prodotta. [↑](#footnote-ref-128)
129. L’articolo 34 si applica, in quanto compatibile, anche alle Organizzazioni Non Governative di cui all'art. 32, comma 7, della legge 11 agosto 2014, n. 125, già riconosciute idonee ai sensi della legge 26 febbraio 1987, n. 49 (cfr. art. 35 Decreto RUNTS). [↑](#footnote-ref-129)
130. In caso di mancata presentazione entro tale termine della domanda di iscrizione sorge l'obbligo di devolvere il patrimonio ai sensi dell'art. 10, comma 1, lettera f) del decreto legislativo n. 460 del 1997. [↑](#footnote-ref-130)
131. Esso non si applica alle imprese sociali e alle società di mutuo soccorso. [↑](#footnote-ref-131)
132. Art. 23, comma 1, lett. c). [↑](#footnote-ref-132)
133. L’acquisizione di atti, documenti e informazioni, così come il successivo eventuale approfondimento istruttorio possono dare luogo alla procedura della migrazione in altra sezione del RUNTS di cui all’articolo 22 del Decreto. [↑](#footnote-ref-133)
134. Si vedano rispettivamente il paragrafo 2.4 e 2.5. [↑](#footnote-ref-134)
135. Art. 23 Decreto RUNTS. [↑](#footnote-ref-135)
136. T.A.R. Lombardia Milano Sez. III, 23/06/2000, n. 4598, in Giust. Civ., 2001, I, 279 nota di BERLUCCHI. [↑](#footnote-ref-136)
137. *Fondazioni di erogazione ed enti filantropici: tutela giuridica dei beneficiari indicati dallo statuto*, di Maddalena Tagliabue, in Cooperative e Enti Non Profit, n. 11-12/2020. [↑](#footnote-ref-137)
138. Con riferimento al diritto di accesso ai libri sociali obbligatori si veda il capitolo sulle PARTICOLARI FORME DI CONTROLLO. [↑](#footnote-ref-138)
139. Articolo 30 CTS, ampiamento commentato nel capitolo sui CONTROLLI INTERNI. [↑](#footnote-ref-139)
140. Né l’art. 60 del CTS né il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali 23 gennaio 2018, n. 8  Costituzione del Consiglio Nazionale del Terzo settore di cui all'*articolo 58 del Codice del Terzo settore* (Pubblicato nel sito internet del Ministero del lavoro e delle politiche sociali in data 11 aprile 2018) forniscono precisazioni in merito a tale coinvolgimento. [↑](#footnote-ref-140)
141. Per la composizione del Consiglio si veda l’articolo 59 del CTS. [↑](#footnote-ref-141)
142. Artt. 61, 62 e 63 CTS. [↑](#footnote-ref-142)
143. L’articolo 63 del CTS individua i servizi che i CSV erogano, suddividendoli in 6 aree di intervento: promozione, formazione, consulenza, informazione, ricerca e logistica. [↑](#footnote-ref-143)
144. Migliore qualità possibile (con obbligo di rilevazione e di controllo della stessa); economicità; territorialità e prossimità (ridurre la distanza tra fornitori e destinatari, anche usando le tecnologie della comunicazione); universalità, non discriminazione e pari opportunità di accesso; integrazione (i CSV sono tenuti a cooperare tra loro); pubblicità e trasparenza (anche attraverso l’adozione di una carta dei servizi). [↑](#footnote-ref-144)
145. Art. 64 CTS. [↑](#footnote-ref-145)
146. Cfr. paragrafo successivo. [↑](#footnote-ref-146)
147. Art. 66 CTS. [↑](#footnote-ref-147)
148. Consultabile al seguente link: <https://www.fondazioneonc.org/wp-content/uploads/2019/01/Statuto-Fondazione-ONC.pdf> [↑](#footnote-ref-148)
149. Art. 65 CTS. [↑](#footnote-ref-149)
150. Art. 66 CTS. [↑](#footnote-ref-150)
151. L’“Amministrazione finanziaria” è composta da quei soggetti che intervengono a diverso titolo nella gestione delle tematiche tributarie: Dipartimento delle Finanze, Agenzie Fiscali, Guardia di Finanza, Agenzia Entrate Riscossione, altri enti della fiscalità. [↑](#footnote-ref-151)
152. Consultabile al seguente link: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/1762979/Circolare%2Bn.%2B19_08082019.pdf/2b7eb929-9629-1b02-fef1-58a8f83cafb2> [↑](#footnote-ref-152)
153. MANUALE OPERATIVO IN MATERIA DI CONTRASTO ALL’EVASIONE E ALLE FRODI FISCALI, Volume III.

     Consultabile al seguente link: <https://www.gdf.gov.it/documenti-e-pubblicazioni/circolari/circolare-1-2018-manuale-operativo-in-materia-di-contrasto-allevasione-e-alle-frodi-fisca/circolare-n-1-2018-volume-iii.pdf> [↑](#footnote-ref-153)
154. Dal Webinar dell’11 dicembre 2020 “L'AZIONE DELLA GUARDIA DI FINANZA NEL CONTESTO DEL TERZO SETTORE”, Gen. B. Michele Dell'Agli (Guardia di Finanza, Comando Reg.Veneto) svoltosi nel corso del ciclo di seminari organizzati dall’Università degli Studi di Padova e dalla Fondazione Cassa di Risparmio di Padova e Rovigo.

     <https://www.venerditerzosettore.org/> [↑](#footnote-ref-154)
155. Il Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Ordinanza della Sezione Terza, n. 536/2021) ha rimesso alla Corte di Giustizia dell’Unione Europea la questione di compatibilità con la normativa comunitaria degli articoli 56 e 57 del Codice del Terzo Settore nella parte in cui prevedono che i servizi di trasporto sanitario di emergenza ed urgenza possano essere affidati tramite convenzionamento, in via prioritaria, alle sole organizzazioni di volontariato. [↑](#footnote-ref-155)
156. <https://www.anticorruzione.it/portal/rest/jcr/repository/collaboration/Digital%20Assets/anacdocs/Attivita/RegolazioneContratti/Nota%20Ministero%20del%20Lavoro.pdf> [↑](#footnote-ref-156)
157. Art. 21 Decreto RUNTS. [↑](#footnote-ref-157)
158. Art. 20, comma 10 Decreto RUNTS. [↑](#footnote-ref-158)
159. Art. 29 Decreto RUNTS. [↑](#footnote-ref-159)
160. DECRETO LEGISLATIVO 31 dicembre 1992, n. 546 - Disposizioni sul processo tributario in attuazione della delega al Governo contenuta nell'art. 30 della legge 30 dicembre 1991, n. 413. Pubblicato nella Gazz. Uff. 13 gennaio 1993, n. 9, S.O. [↑](#footnote-ref-160)
161. L’articolo 29, sia primo che secondo comma, non si applica agli enti religiosi civilmente riconosciuti che costituiscono il cosiddetto “Ramo del Terzo Settore” ai sensi dell’articolo 4, comma 3, del CTS. [↑](#footnote-ref-161)
162. Dall’entrata in vigore del Codice del Terzo Settore sono molteplici le pronunce dei giudici amministrativi, tra queste, oltre all’Ordinanza del Consiglio di Stato in sede giurisdizionale (Ordinanza della Sezione Terza, n. 536/2021) citata nella nota n. 48:

     TAR Campania, Sentenza del 19 gennaio 2021, n. 158 – coprogettazione;

     TAR Veneto, Sentenza del 28 dicembre 2020, n. 1320 - trasporto sanitario di emergenza e urgenza (art. 57 CTS);

     Consiglio di Stato, Ordinanza 9 novembre 2020 - ODV e acquisto di ambulanze;

     TAR Puglia, Sentenza 11 gennaio 2019, n. 48 – rimborsi spese nelle convenzioni tra ETS e PA. [↑](#footnote-ref-162)
163. Anche con riferimento al regime transitorio:

     T.A.R. Sicilia, Sez. III, 15 febbraio 2021, n. 116 - Codice del Terzo settore, regime transitorio (Art. 101 CTS);

     TAR Basilicata, Sentenza del 28 gennaio 2021, n. 45 - associazioni di promozione sociale, iscrizione registro, regime transitorio. [↑](#footnote-ref-163)
164. TAR Campania, Sentenza del 5 ottobre 2020. [↑](#footnote-ref-164)
165. P. Consorti, L. Gori, E. Rossi, in op. cit., pag. 180. [↑](#footnote-ref-165)
166. TAR Lazio, 3 febbraio 2021, n. 1429 - applicazione dell’art. 71 CTS – locali degli enti del Terzo settore. [↑](#footnote-ref-166)
167. Il Consiglio di Stato, con ordinanza n. 6908/2020, ha dichiarato non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell’art. 76 del Codice del Terzo settore nella parte in cui destina le risorse di cui all’art. 73, comma 2, lett. c), del Codice al sostegno dell’attività di interesse generale delle organizzazioni di volontariato attraverso l’erogazione di contributi per l’acquisto, da parte delle medesime, di autoambulanze, autoveicoli per attività sanitarie e di beni strumentali (utilizzati direttamente ed esclusivamente per attività di interesse generale, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diverse utilizzazioni senza radicali trasformazioni) escludendo gli altri enti del Terzo settore svolgenti le medesime attività di interesse generale.

     Sul punto cfr. “*I dubbi del Consiglio di Stato sulla legittimità costituzionale dell’art. 76 del Codice del Terzo settore*”, di M. Tagliabue, in Cooperative e Enti Non Profit, n. 1/2021, IPSOA, consultabile al seguente link:

     <https://gslex.net/wp-content/uploads/2021/01/MT.pdf> [↑](#footnote-ref-167)
168. Il documento è consultabile al seguente link: <https://www.forumterzosettore.it/files/2019/01/CQA_LineeGuida_completo.pdf> [↑](#footnote-ref-168)
169. Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300 (G.U. n. 140 del 19 giugno 2001). [↑](#footnote-ref-169)
170. Persone che rivestono funzioni di rappresentanza, di amministrazione o di direzione dell'ente o di una sua unità organizzativa dotata di autonomia finanziaria e funzionale nonché da persone che esercitano, anche di fatto, la gestione e il controllo dello stesso; persone sottoposte alla direzione o alla vigilanza di uno dei soggetti di cui sopra. [↑](#footnote-ref-170)
171. M. Ippolito, *I compiti dell’Organismo di Vigilanza: soluzioni operative e check list di controllo*. Un estratto dell’articolo è consultabile al seguente link: <https://www.rivista231.it/Articoli/2011/4/437/> [↑](#footnote-ref-171)
172. Così come ad approvare il Modello 231 e ad apportare successive modifiche, rispetto alle quali l’Organismo di Vigilanza può formulare delle proposte. [↑](#footnote-ref-172)
173. Convegno organizzato dall’ODCEC di Milano il 27 novembre 2020 dal titolo: La responsabilità amministrativa degli enti ex D.Lgs. 231/2001. Il Modello 231 negli Enti del Terzo Settore. Relatori: S. Cristarella, G. Nettis. [↑](#footnote-ref-173)
174. Sicuramente i componenti dell’Organismo di Vigilanza dovranno avere requisiti di autonomia ed indipendenza, professionalità e onorabilità. [↑](#footnote-ref-174)
175. F. Centonze, *Controlli societari e responsabilità penale*, Milano, 2009. [↑](#footnote-ref-175)
176. Atti del Convegno, cit. [↑](#footnote-ref-176)
177. Articolo inserito dall’ art. 39, comma 2, D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157. [↑](#footnote-ref-177)
178. Cfr. introduzione a questo capitolo. [↑](#footnote-ref-178)
179. La dottrina si è chiesta se qualificare l’Organismo di vigilanza quale vero e proprio “organo” societario o, piuttosto, come “ufficio”. La posizione maggioritaria si è attestata sul secondo filone di pensiero, definendo l’Organismo di Vigilanza quale ufficio inserito nell’ambito del sistema di controllo interno, a sua volta rientrante in quell’unitario sistema di processi finalizzati a monitorare e ridurre i rischi aziendali che prende il nome di “controllo di gestione”.

     In questo senso C. Santoriello, *Ampliamento del catalogo dei reati-presupposto della persona giuridica e conseguenze in termini di composizione dell’organismo di vigilanza*, in *Resp. amm. soc. enti*, 4/2012. [↑](#footnote-ref-179)
180. Confindustria, Linee Guida per la costruzione dei Modelli di Organizzazione, Gestione e Controllo ex d.lgs. 231/2001.

     Si veda <https://www.confindustria.it/notizie/dettaglio-notizie/linee-guida-confindustria-231-modelli-organizzativi> [↑](#footnote-ref-180)
181. Documento n. 18/2013: *Linee guida per l’organismo di vigilanza ex d.lgs. 231/2001 e per il coordinamento con la funzione di vigilanza del collegio sindacale*, consultabile al seguente link:

     <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/581>

     Documento del 15 settembre 2016:*Gli organi di controllo aziendale. I rapporti di collaborazione del "sistema di controllo interno",* consultabile al seguente link:

     <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1084> [↑](#footnote-ref-181)
182. Si veda, nello specifico, il documento della Fondazione Nazionale dei Commercialisti e del CNDCEC del 27 aprile 2020 dal titolo *Vigilanza e modello di organizzazione, gestione e controllo ex D.Lgs. 231/2001 nell’emergenza sanitaria*, consultabile al sito <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1447> [↑](#footnote-ref-182)
183. L’articolo 6, comma 2, lettera a) del Decreto 231 si limita a prevedere che il Modello 231 preveda obblighi di informazione non meglio definiti. [↑](#footnote-ref-183)
184. Documento del 2016 citato nella nota n. 14. [↑](#footnote-ref-184)
185. E’ possibile consultare il documento e la sintesi del contenuto al seguente link: <https://gslex.net/altro/pubblicazione-dei-compensi-chiarimenti-del-ministero/> [↑](#footnote-ref-185)
186. Art. 41, comma 3, CTS. Art. 93, commi 5, 6 e 7 CTS. [↑](#footnote-ref-186)
187. Per i rapporti tra l’art. 41 e l’art. 93 e le relative criticità si vedano P. Consorti, L. Gori ed E. Rossi, in op. cit. pag. 180 e 181. [↑](#footnote-ref-187)
188. Consiglio Nazionale del Notariato, nel documento illustrato nel paragrafo successivo. [↑](#footnote-ref-188)
189. Gli enti che ottengono l’iscrizione al RUNTS già in possesso della personalità giuridica ai sensi del citato DPR, non la perdono ma è sospesa l’applicazione del DPR. [↑](#footnote-ref-189)
190. Cfr. articoli da 15 a 19 del decreto ministeriale del 15 settembre 2020 (Decreto RUNTS).. [↑](#footnote-ref-190)
191. Cfr. articoli da 15 a 19 del decreto ministeriale del 15 settembre 2020 (Decreto RUNTS).

     Si veda il cap. 2.2. [↑](#footnote-ref-191)
192. Si veda il cap. 2.2. [↑](#footnote-ref-192)
193. Consiglio Nazionale del Notariato Studio n. 104-2020/I ATTO COSTITUTIVO E STATUTO, NUOVO SISTEMA PER IL RICONOSCIMENTO DELLA PERSONALITA’ GIURIDICA E PUBBLICITA’ DEGLI ENTI DEL TERZO SETTORE di Nicola Atlante, Gabriele Sepio, Enrico Maria Sironi (Approvato dalla Commissione Studi d’Impresa l’11/06/2020).

     Consultabile sul sito del Notariato: <https://www.notariato.it/it/ufficio-studi-lista> [↑](#footnote-ref-193)
194. Il secondo comma dell’art. 21 CTS precisa che lo statuto, anche se forma oggetto di atto separato, costituisce parte integrante dell’atto costitutivo e che, in caso di contrasto, le norme statutarie prevalgono su quelle dell’atto costitutivo. [↑](#footnote-ref-194)
195. Lo stesso Consiglio Nazionale del Notariato, nelle memorie depositate in occasione delle audizioni parlamentari svolte durante il lungo iter preparatorio del CTS (Camera dei Deputati, 10 novembre 2014; Senato della Repubblica, 14 giugno 2017) ha prima sottolineato l’opportunità “che vengano fissati, come per le società di capitali, dei minimi patrimoniali, eventualmente differenziati per tipologie di enti/attività” e, quindi, espresso adesione alla scelta del legislatore delegato. [↑](#footnote-ref-195)
196. La motivazione della massima è reperibile al seguente link: <https://www.consiglionotarilemilano.it/documenti-comuni/massime-commissione-terzo-settore/005.aspx> [↑](#footnote-ref-196)
197. I diritti di controllo del socio nella s.r.l. e l’autonomia privata, di G. Fernandez, consultabile al seguente link: <https://www.notaiofernandez.it/wp-content/uploads/2020/01/5_Fernandez.pdf>

     Aspetti problematici del diritto di informazione e consultazione del socio estraneo all'amministrazione nella società a responsabilità limitata, di F. D’Angelo, in Rivista di Diritto Societario. Uno stralcio del documento può essere consultato al seguente link: <http://www.rivistadirittosocietario.com/diritto-socio-estraneo-societa-responsabilita-limitata#1> [↑](#footnote-ref-197)
198. G. Fernandez, in op. cit. [↑](#footnote-ref-198)
199. Norme di comportamento dell’organo di controllo degli enti del Terzo settore. Dicembre 2020, cit. [↑](#footnote-ref-199)
200. Prof. A. Mazzullo, relazione dal titolo “Il controllo del Terzo Settore”, del 20 novembre 2020, tenuta nell’ambito del ciclo di seminari gratuiti organizzati dalla Fondazione Cassa di Risparmio di Padova e Rovigo in collaborazione con l’Università degli Studi di Padova – Dipartimento di diritto privato e critica del diritto.

     Il materiale della presentazione del Prof. Mazzullo è consultabile al seguente link: <https://9fbbab8d-da1c-4585-b259-70a4c7c4e458.filesusr.com/ugd/aa54ce_26b2ebb12edb428688872ed4e527b312.pdf> [↑](#footnote-ref-200)
201. Si veda quanto detto in relazione alle funzioni di autocontrollo delle reti associative di secondo livello, di cui vengono illustrate più ampiamente le funzioni nel prosieguo del capitolo. [↑](#footnote-ref-201)
202. Nota direttoriale n. 293/2021, consultabile al seguente link: <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2021/Nota-293-del-12012021.pdf> [↑](#footnote-ref-202)
203. Importanti chiarimenti sul tema sono stati forniti dalla Circolare del Ministero del Lavoro n. 2 dell’11 gennaio 2019, consultabile al seguente link: <https://www.lavoro.gov.it/documenti-e-norme/normative/Documents/2019/Circolare-Ministeriale-n-2-del-11012019.pdf> [↑](#footnote-ref-203)